

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Природничо-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

На правах рукопису

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему:

Облік, аналіз і контроль фінансових результатів діяльності підприємства

Виконав: Квасний Андрій Андрійович

здобувач вищої освіти заочної форми навчання

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

д.е.н., професор Мазур Н.А.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,
протокол № ____ від « ____ » _____ 2023 р.

м. Кам'янець-Подільський, 2023 рік

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Поняття та сутність фінансових результатів	9
1.2. Методологія обліку, аналізу і контролю фінансових результатів підприємства	18
1.3. Порядок відображення фінансових результатів у фінансовій звітності підприємства	23
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ХМЕЛЬНИЦЬКОБЛЕНЕРГО»	
2.1. Організаційно-економічна характеристика товариства	27
2.2. Фінансовий облік результатів діяльності АТ	38
2.3. Контроль формування доходів і витрат АТ	42
2.4. Перспективні шляхи покращення обліку і контролю доходів, витрат і фінансових результатів	44
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ХМЕЛЬНИЦЬКОБЛЕНЕРГО»	
3.1. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів товариства	52
3.2. Аналіз впливу основних факторів на зміну фінансових результатів... ..	58
ВИСНОВКИ	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	67
ДОДАТКИ	75

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АТ – акціонерне товариство;

ГКУ – Господарський кодекс України;

ЗУ – Закон України;

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку;

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності;

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПКУ – Податковий кодекс України.

ВСТУП

Актуальність теми. Основною та головною метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є одержання та збільшення прибутку. Потрібно більш сумлінно та кваліфіковано підходити до формування його складових частин, а саме доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності суб'єктів господарювання. Важливість цих процесів спонукає до необхідності пошуку шляхів удосконалення організації та методики обліку фінансових результатів діяльності з врахуванням вимог національних, міжнародних стандартів та сучасних досягнень інформаційних технологій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату майже беззаперечно визнавалося основною метою обліку. В центрі уваги обліковців в різні часи знаходилися прибуток і методика його розрахунку. У зв'язку із цим поставало багато проблем, пов'язаних із його визначенням, обліком та відображенням у звітності.

Дослідженню проблем щодо формування та обліку фінансових результатів присвятили увагу такі вчені, як: В.П. Багров, М.А. Болух, В.Я. Бутинець, Г.Л. Вознюк, С.Ф. Голов, В.І. Іващенко, Г.В. Савицька, В.М. Костюченко, А.Г. Загородній, Н.В. Чабанова, Н.П. Кондраков, П.А. Костюк, В.Г. Лінник, В.В. Сопко та ін. Предметом постійного обговорення серед науковців і практиків у сфері економіки та управління підприємством є питання, пов'язані з обліком фінансових результатів. Сутність та поняття фінансового результату для підприємців і бухгалтерів відображається під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку. Слід зауважити, що ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів яких є облік фінансових результатів.

Питання щодо проблем розробки методики розрахунку фінансових результатів втілюються у роботах Н.А. Бреславцева, В.П. Кодацького, В. Леонтієва, Я.В. Соколова, Л.В. Ловінської та ін. У роботах вітчизняних економістів досліджено питання облікової політики та організації облікового процесу на підприємстві, проте питання, пов'язане з порядком розрахунку фінансових результатів, залишилося недостатньо висвітленим.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дослідження входить до плану науково-дослідної роботи кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка на період 2020-2023 рр. за темою: «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955), в рамках якої запропоновано нове розв'язання проблеми формування теоретичних, методичних та практичних засад обліку, аналізу і контролю фінансових результатів діяльності підприємства.

Метою написання кваліфікаційної роботи є засвоєння організаційно-методичних та практичних аспектів обліку, контролю і аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Для досягнення мети були поставлені та вирішені наступні *завдання*:

- дослідити сутність та поняття категорії фінансові результати;
- розглянути структуру та класифікацію доходів та витрат на підприємстві;
- надати характеристику фінансової звітності з формування фінансових результатів;
- дослідити відображення в обліку доходів, витрат та фінансових результатів на підприємстві;
- надати інформацію стосовно контролю формування доходів та витрат на підприємстві;
- здійснити аналіз динаміки та структури фінансових результатів підприємства;

- проаналізувати вплив основних факторів на зміну фінансових результатів підприємства;

- запропонувати шляхи підвищення ефективності функціонування підприємства та збільшення фінансових результатів АТ.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітична інформація щодо фінансових результатів досліджуваного АТ «Хмельницькобленерго».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку, аналізу і контролю фінансових результатів діяльності підприємства.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувались такі методи:

– аналізу та синтезу – при вивченні еволюції формування фінансових результатів як економічної категорії;

– причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку – при узагальненні класифікації доходів та витрат, аналізу впливу факторів на показники фінансових результатів;

– монографічний – для формулювання пропозицій автора щодо адаптації категорій фінансових результатів до сучасних умов;

– системний аналіз – для деталізації об'єкта дослідження на окремі важливі складові частини;

– метод індукції – на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження;

– дедукції – у процесі теоретичного осмислення проблеми;

– порівняння – для встановлення відмінностей і спільних рис у досліджуваних процесах та явищах;

– абстрагування – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і синтезу теорій і практики організації системи забезпечення обліку фінансових результатів;

– групування – під час вивчення методики складання Звіту про фінансові результати.

Інформаційною основою кваліфікаційної роботи були законодавчо-нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів України, галузеві інструкції й нормативні документи, наукові праці провідних вітчизняних та іноземних авторів, матеріали наукових конференцій і семінарів, а також дані бухгалтерського обліку та звітності АТ «Хмельницькобленерго».

Наукова новизна полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу проблемних організаційно-методичних положень, пов'язаних з удосконаленням обліку, аналізу та контролю фінансових результатів в системі управління підприємством. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку та контролю доходів, витрат і фінансових результатів діяльності товариства. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить удосконалити облік та контроль фінансових результатів в системі управління підприємством в сучасних умовах господарювання.

Джерелами інформації є законодавство з питань фінансово-господарської діяльності, обліку і контролю, нормативні документи з організації обліку і контролю фінансових результатів, облікові реєстри, поточна та річна фінансова звітність підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дослідження за темою кваліфікаційної роботи доповідалися та обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції “Економіка, облік, фінанси та право: стратегічні пріоритети розвитку в умовах глобалізації”, яка відбулася 28 листопада 2023 року в м. Кропивницький та опубліковані у матеріалах даної конференції за темою: «Облік і аналіз фінансових результатів підприємства».

Публікація. Квасний А.А., Мазур Н.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємства. *Економіка, облік, фінанси та право: стратегічні пріоритети розвитку в умовах глобалізації: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (Кропивницький, 28 листопада 2023 р.): у 2 ч. Кропивницький: ЦФЕНД, 2023. Ч. 2. С. 13-15 (63 с.)

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота викладена на 74 стор. комп'ютерного тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків та додатків, містить 13 таблиць і 10 рисунків, список використаних джерел нараховує 72 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Поняття та сутність фінансових результатів

Важливою метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту, незалежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [47], Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [48].

Фінансовий результат є важливим критерієм результативності господарювання, виступає центральною категорією в економіці кожного господарства, а тому навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії як серед економістів, так і серед бухгалтерів. Оскільки розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування відповідних напрямів його обліку, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складники для підвищення ефективності діяльності підприємств, розглянемо це поняття більш детально.

Ф.Ф. Бутинець розкриває фінансовий результат через прибуток або збиток організації (співставлення доходів та витрат підприємства, відображених у звіті) [5]; А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк вважають, що фінансовий результат – це різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час (приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді) [17].

А.Б. Борисов виражає фінансові результати як підсумки господарської

діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу (визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами) [3].

Р.В. Скалюк трактує фінансовий результат як якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства [55].

С.Л. Червінська стверджує, що визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування і обліку. Існуючі недоліки методології бухгалтерського обліку доходів і витрат зумовлюють те, що фактично ні в фінансовій, ні в податковій звітності не відображається реальна сума прибутку чи збитку. Адже нормативні документи щодо їх визначення розробляються різними державними структурами: нормативні документи, що регулюють фінансовий облік розробляє Міністерство фінансів України, а рекомендації та інструкції з організації податкового обліку – Державна фіскальна служба України [65].

Патарідзе-Вишинська М.В. зауважує, що розглядаючи сутність фінансового результату в даний час, потрібно у першу чергу відзначити такі його характеристики:

1. Фінансовий результат (прибуток), являє собою форму доходу суб'єкта господарської діяльності, що здійснює певний вид діяльності. Ця зовнішня найпростіша форма вираження прибутку є разом з тим недостатньою для його повної характеристики, тому що у деяких випадках активна діяльність у якій-небудь сфері може і не бути пов'язаною із одержанням прибутку (наприклад, політична, благодійна діяльність).

2. Фінансовий результат (прибуток), є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал з метою досягнення певного комерційного успіху. Категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу – особливим фактором виробництва – і в усередненому вигляді характеризує ціну функціонуючого капіталу.

3. Фінансовий результат (прибуток), не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Він є

результатом тільки успішного здійснення цього бізнесу. Прибуток є певною мірою і платою за ризик здійснення підприємницької діяльності.

4. Фінансовий результат (прибуток) характеризує не весь дохід, отриманий в процесі господарської діяльності, а тільки ту частину доходу, що «звільнені» від понесених витрат на здійснення цієї діяльності. Тобто, у кількісному вираженні прибуток є залишковим показником, що представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності.

5. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних з ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання [39].

Отже, узагальнюючи всі розглянуті визначення, слід зазначити, що фінансовий результат – це результат діяльності суб'єктів господарювання, що визначається як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку).

Процес формування фінансових результатів спрямований на те, щоб досягти потрібного їх розміру, реалізувати всі резерви, за рахунок фінансової, операційної та інвестиційної діяльності. Тому, слід розглянути підходи щодо формування фінансових результатів (табл. 1.1).

Згідно міжнародних стандартів фінансової звітності, за методом «витрати-випуск» фінансовий результат визначається співвідношенням витрат та доходів від реалізації. Витрати обліковуються лише за елементами, що дає змогу визначити в бухгалтерському обліку новостворену вартість і фінансовий результат. Зазначимо, що чистий результат за рік повинен бути тотожним для розрахунку за кожним з варіантів. Представлені варіанти вважають взаємодоповнюваними.

Таблиця 1.1

Підходи щодо формування фінансових результатів

База підходу	Характеристика підходу
Міжнародні стандарти фінансової звітності	Для визначення фінансового результату рекомендують застосовувати метод «витрати-випуск». В обліковій практиці зарубіжних країн використовують два варіанти цього методу: – передбачається визначення фінансового результату звітного періоду як різниці між доходами від реалізації і витратами періоду; – фінансовий результат обчислюється як різниця між вартістю чистих активів на кінець і початок періоду з виключенням внесків капіталу і вилучень.
Національні стандарти України	Передбачено формування фінансових результатів за двома системами залежно від побудови фінансового обліку: – передбачає зіставлення доходів із витратами, та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат; – фінансовий результат обчислюється як різниця між доходами підприємства та витратами, які акумулюють у звіті про фінансові результати згідно з їхніми характером (за елементами).

Джерело: [34; 16; 6; 14]

У вітчизняній практиці алгоритм визначення фінансових результатів для середніх і великих підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16], для малих підприємств фінансові результати діяльності розраховують відповідно до методики, наведеної П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» [36].

Отже, формування фінансових результатів можна розглядати як частину загальної системи господарювання, що пов'язана із прийняттям рішень щодо забезпечення необхідного їх розміру на рівні суб'єкта господарювання для досягнення тактичних та оперативних цілей.

Сьогодні існують деякі проблеми в обліку фінансових результатів, а саме в тому, що за НП(С)БО та за податковим законодавством отримуються різні показники прибутку, тому необхідно дослідити та вирішити проблеми практичної реалізації методики узгодження бухгалтерського та податкового прибутку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] дає таке визначення доходів: це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення

зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Щодо економічної вигоди, то, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). З точки зору податкового обліку, об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [42].

Розглядаючи сутність фінансового результату в даний час, потрібно у передусім відзначити такі його характеристики:

1. Фінансовий результат (прибуток) являє собою форму доходу суб'єкта господарської діяльності.

2. Фінансовий результат (прибуток) є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал для досягнення певного комерційного успіху.

3. Фінансовий результат (прибуток), не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Він є результатом тільки успішного здійснення цього бізнесу. Прибуток є певною мірою і платою за ризик здійснення підприємницької діяльності.

4. Фінансовий результат (прибуток) характеризує не весь дохід, отриманий у процесі господарської діяльності, а тільки ту частину доходу, що звільнена від понесених витрат на здійснення цієї діяльності. Тобто у

кількісному вираженні прибуток є залишковим показником, що представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності.

5. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних із ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі [48].

Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків; вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування.

Формування фінансових результатів підприємства включає три взаємопов'язаних етапи (процеси в діяльності підприємства): постачання, виробництво та збут, для здійснення яких потрібен капітал власників.

Капітал, що приймає грошову форму, використовується підприємцями для закупівлі засобів виробництва, предметів праці, найму робочої сили. Засоби й предмети праці є матеріально-речовою основою капіталу, яка безперервно вдосконалюється з розвитком науково-технічного прогресу. Тож прибуток (збиток) є результатом роботи всього капіталу, авансованого власниками в підприємницьку діяльність.

Постійний капітал (с), як частка авансованого капіталу, в процесі виробництва не змінює своєї вартості та включає засоби виробництва й предмети праці. Їх вартість працею людини переноситься на вартість новоствореного продукту, і таким чином створюється перенесена вартість. Постійний капітал, що виступає фактором виробництва, не бере участі в процесі збільшення вартості та не створює додаткової вартості.

Змінний капітал (v), як частка авансованого капіталу, витрачається підприємцями на закупівлю робочої сили. Саме працівники беруть участь у процесі виробництва заново створеної вартості. Вони витрачають необхідну працю (v), виготовляючи необхідний продукт, який оплачується заробітною платою, а потім додаткову працю, виготовляючи додатковий продукт чи додану вартість (m) (рис. 1.1).

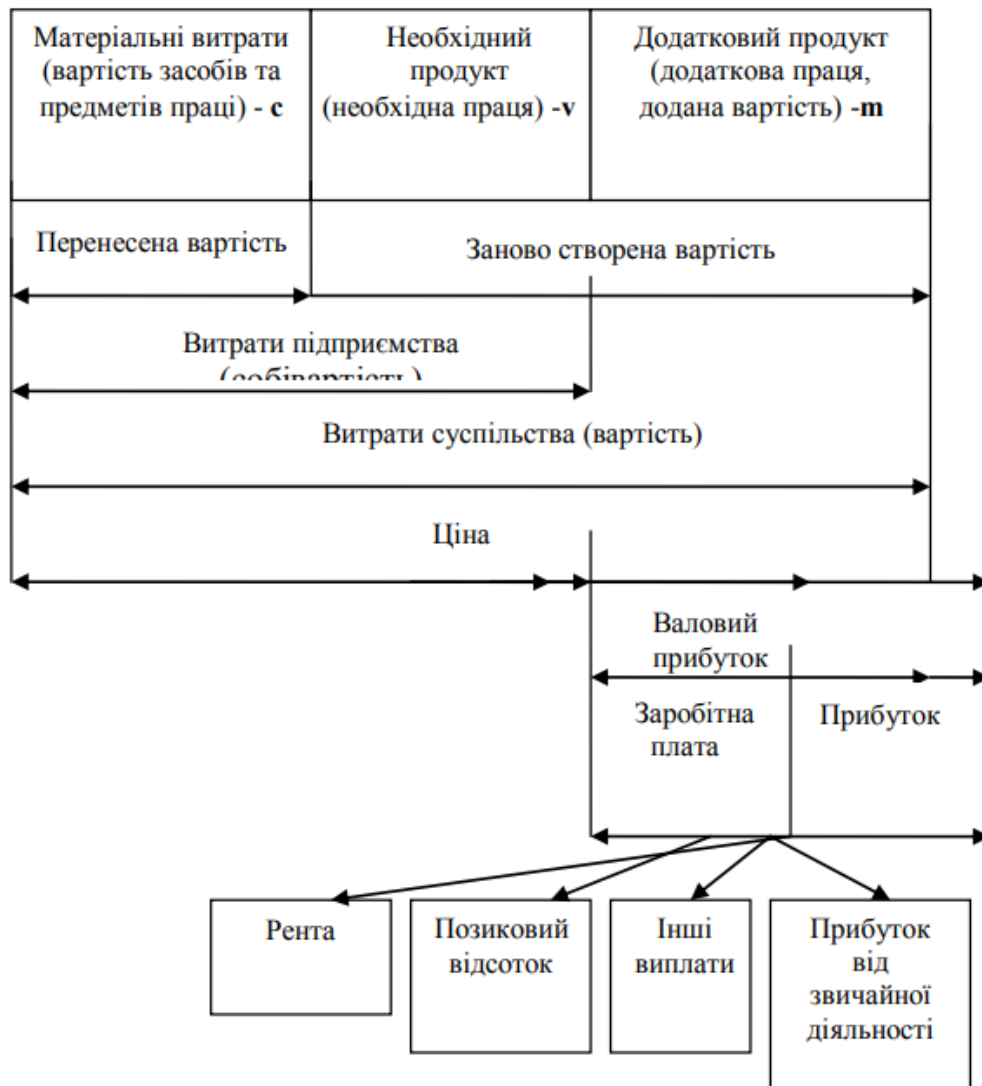


Рис. 1.1. Соціально-економічна сутність фінансових результатів

Джерело: [56]

Тому додана вартість створюється у сфері виробництва. Витрати підприємства (собівартість) включають матеріальні витрати й вартість необхідного продукту, тобто частину заробітної плати, витрати суспільства

(вартість) – матеріальні витрати та всю заробітну плату працівників. Додана вартість існує незалежно від реалізації продукції, тоді як прибуток, збиток чи нульовий фінансовий результат без реалізації не виникають взагалі. За величиною прибуток може не співпадати з доданою вартістю, що врегульовується ринковою ціною, яка може покривати тільки матеріальні витрати, частину необхідного продукту, частину додаткового продукту чи їх перевищувати. В залежності від цього власники капіталу отримують збиток, нульовий фінансовий результат чи прибуток.

Оскільки прибуток є джерелом доходів власників капіталу: підприємців-промисловців, підприємців-торговців, землевласників та банкірів, то й підлягає розподілу на заробітну плату, ренту, позиковий відсоток, інші виплати та власне прибуток, що залишається в розпорядженні власника капіталу. Такий підхід до формування фінансових результатів вважається бухгалтерським. Економічний підхід передбачає зменшення бухгалтерського фінансового результату на величину неявних (внутрішніх) витрат. При цьому можливі ситуації, коли [58]:

- економічний прибуток є від'ємною величиною, що свідчить про необхідність пошуку вигідніших шляхів використання наявних ресурсів;
- економічний прибуток є нульовим – це означає, що підприємець отримує нормальний прибуток і альтернативне застосування вкладених ресурсів не збільшить його дохід;
- економічний прибуток є позитивним, що засвідчує ефективне використання ресурсів.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати – випуск»): передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду. Отже, порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом

«витрати – випуск» передбачає існування двох способів:

– перший спосіб називають «лінійним», тобто він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією;

– другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами;

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів): передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [48].

Фінансовий результат діяльності підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінена системою показників фінансових результатів. Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства представлені у формі № 2 річної та квартальної бухгалтерської звітності.

Отже, фінансовий результат - це різниця між доходами та витратами підприємства. Простіше, кажучи, – прибуток або збиток.

Фінансовий результат - це суто бухгалтерський термін і показує результат арифметичної дії. Фінансовий результат у підприємства є завжди: позитивний (прибуток) або негативний (збиток). Нульовий результат теж можливий, але рідко зустрічається, хіба що підприємство взагалі не проводило будь-якої діяльності протягом періоду (етап створення або ліквідації).

Фінансовий результат = доходи – витрати = прибуток/збиток.

До речі, у звітності за міжнародними стандартами (МСФЗ) термін «фінансовий результат» зазвичай уникають та вживають більш зрозумілі для пересічного користувача звітності поняття «прибуток» або «збиток».

1.2. Методологія обліку, аналізу і контролю фінансових результатів підприємства

Правила бухгалтерського обліку фінансового результату визначаються окремими стандартами: НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Окремого стандарту щодо обліку фінансового результату не існує.

В системі МСФЗ усе складніше — окремих стандартів щодо доходів і витрат немає, тому основні правила їхнього визнання слід шукати в Концептуальній основі фінансової звітності та МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Як в національних, так і міжнародних стандартах окремі нюанси визнання доходів і витрат регулюються спеціалізованими стандартами. Наприклад, правила нарахування зносу (амортизації) основних засобів визначаються НП(С)БО 7 «Основні засоби» (МСБО 16 «Основні засоби» в системі МСФЗ).

Чи дорівнює фінансовий результат залишку грошей? Ні, не дорівнює. Цей бухгалтерський парадокс пов'язаний з тим, що визнання доходів і витрат у сучасному бухгалтерському обліку підприємств ніяк не пов'язано з надходженням та витрачанням грошових коштів. Як наслідок, фінансовий результат може бути позитивним – прибуток, але підприємство зовсім може не мати грошей на рахунку, і навпаки. Отже, рух грошей не впливає на фінансовий результат підприємства.

Простий приклад: підприємство отримало аванс за свою продукцію, яку ще не відвантажило. Гроші є, але доходу (відповідно й прибутку) немає, так як дохід можна визнати в момент відвантаження продукції.

Окремих правил для обліку фінансового результату немає, так як вони є похідними від правил (принципів) обліку доходів і витрат. Їх можна виділити всього два:

- 1) доходи й витрати визнаються в момент, коли вони фактично понесені незалежно від отримання/витрачання грошей. Якщо на складі була продукція

вартістю 10 тис. грн, яку потім відвантажили за 16 тис. грн, то в цей момент відбувається одночасно дві бухгалтерські операції: списання старого активу (продукції) за 10 тис. грн й поява нового активу (дебіторської заборгованості) на 16 тис. Відповідно це момент появи витрат (10 тис. грн) та доходів (16 тис. грн), а також поява фінансового результату (прибутку) в 6 тис. грн ($=16-10$). Надходження грошової оплати від покупця (16 тис. грн) уже ніяк не позначиться на доходах, витратах та фінансовому результаті підприємства;

2) при розрахунку фінансового результату доходи співставляють саме з тими витратами, які були понесені заради їхнього отримання. Наприклад, для виробництва продукції підприємство орендує приміщення цеху. У грудні 2022 року воно сплатило оренду за весь наступний рік (2023). Операція грудня не спричиняє нарахування витрат і не позначається на фінансовому результаті підприємства 2022 року. Цю суму попередньої оплати (авансу) поступово спишуть на витрати протягом звітних періодів 2023 року (поквартально або помісячно). Таким чином, оплата оренди у грудні 2022 року вплине на фінансовий результат 2023 року, так як саме в цьому році цех буде випускати продукцію, яка приносить дохід підприємству.

Вищезгадані 2 правила носять назву «принцип нарахування» – їх розглядають у сукупності. Отже, фінансовий результат для підприємств рахують за так званим принципом нарахування.

Для обліку формування фінансового результату підприємств задіяна ціла система бухгалтерських рахунків:

- рахунки обліку доходів (7 клас);
- рахунки обліку витрат (9 клас);
- рахунок обліку витрат на виробництво (23) та загальновиробничих витрат (91). Їх слід виділити окремо.
- рахунки обліку фінансового результату (рахунок 79 та його субрахунки).

Також підприємства можуть у цій системі використовувати ще й рахунки класу 8 для обліку витрат за елементами. Однак переважна більшість

підприємств цього не робить, так як цей клас рахунків, по-перше, не обов'язковий, по-друге, без нього цілком можна обійтися.

Рахунок обліку фінансових результатів (79) має аж 3 субрахунки, які наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Рахунки для бухгалтерського обліку фінансового результату

Субрахунки рахунку 79	Призначення	Як вживається рахунок
791	Облік результатів операційної діяльності	На цьому субрахунку накопичуються доходи та витрати лише основної діяльності підприємства та діяльністю, яка пов'язана з забезпеченням основної діяльності. В першу чергу, це доходи від реалізації продукції, послуг, їхня собівартість, витрати на управління підприємством, збутові витрати, доходи й витрати по оренді, доходи та витрати від зміни валютних курсів тощо
792	Облік результатів фінансових операцій	У більшості підприємств він від'ємний, так як більшість підприємств мають фінансові витрати, але не мають фінансових доходів. Приклади фінансових витрат – відсотки по кредитах, відсотки по фінансовому лізингу. Для того, щоб були доходи підприємство має здавати об'єкти у фінансовий лізинг або надавати позики й отримувати відсотки по таким операціям. Однак для надання фінансових послуг треба ще й мати ліцензію від НБУ (<i>раніше</i> – від Нацкомфінпослуг)*. Відтак позитивний результат фінансових операцій може бути у страхових компаній, кредитних спілок, лізингових компаній та інших надавачів фінансових послуг, але не звичайних підприємств
793	Облік результатів іншої діяльності	На цей субрахунок списуються доходи й витрати від будь-якої іншої діяльності, яка не потрапила на субрахунки 791 і 792: витрати від списання необоротних активів, доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, доходи від відшкодування збитків від страхової компанії, доходи та витрати від зміни валютних курсів, які пов'язані з такими операціями, і т.д.
* див. зокрема Закон «Про фінансові послуги та фінансові компанії» від 14.12.2021 р. № 1953, який має замінити з 01 січня 2024 року нинішній Закон «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р. № 2664		

Джерело: [41; 10]

Рахунок 79 разом зі своїми субрахунками (791, 792, 793) – це кінцевий рахунок, на який списуються (закриваються) усі рахунки доходів і витрат (7 і 9 клас) – рис. 1.2. Виняток тільки рахунки 23 і 91 – вони закриваються попередньо на інші рахунки (23, 26, 90).

Рахунок 79 (791, 792, 793)	
Дт	Кт
Витрати	Доходи

Рис. 1.2. Схема обліку на рахунку 79

Джерело: [41]

Попередньо фінансовий результат підприємства = Оборот по Кт 79 – Оборот по Дт 79. Таким чином, бухгалтерське правило просте: рахунки класів 7 і 9 закриваємо на 79.

Сучасне вітчизняне законодавство, що регулює бухгалтерський облік фінансових результатів, являє собою багаторівневу систему, що знаходиться на стадії активного формування залежно від призначення і статусу, нормативних документів тощо. Залежно від призначення і статусу нормативні документи, які регулюють облік прибутку підприємства, представлено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Нормативні документи, які регулюють облік фінансових результатів
(прибутку) підприємства залежно від призначення і статусу**

Рівень	Основні документи щодо нормативного регулювання
I (перший) рівень – законодавчий (обов'язковий)	Господарський кодекс, Податковий кодекс, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, накази МФУ, ДФС, ДКСУ.
II (другий) рівень – нормативний (базовий)	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Порядок подання фінансової звітності, накази МФУ, ДФС, ДКСУ.
III (третій) рівень – методичний	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів бухгалтерського обліку, Положення «Про інвентаризацію активів і зобов'язань», Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій, Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій, Методичні рекомендації з аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій, накази МФУ, ДФС, ДКСУ.
IV (четвертий) рівень – організаційно-розпорядчий	Внутрішні форми та інструкції (внутрішні правила організації обліку й аудиту (внутрішнього контролю) на підприємстві із застосуванням прогресивних форм і методів ведення бухгалтерського обліку.

Джерело: [29]

Для визначення фінансового результату діяльності за звітний період необхідно дотримуватися таких принципів визнання доходів і витрат, як нарахування, відповідність і періодичність.

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу періодичності, доходи та витрати підприємства поділяються за звітними періодами.

Законодавчі та нормативні матеріали щодо забезпечення обліку, аудиту та оподаткування прибутку підприємства наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Законодавчі та нормативні матеріали щодо забезпечення обліку, контролю та аналізу прибутку підприємства

Джерело	Законодавчі та нормативні матеріали
П(С)БО 15 «Дохід»	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
П(С)БО 16 «Витрати»	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.
НП(С)БО 1	Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
ПКУ	Прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Прибутком вважається сума валових доходів, скоригована відповідним чином для потреб оподаткування.
МСФЗ 18 «Дохід»	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу. Основною перевагою визначення поняття «дохід» у національних положеннях порівняно з поняттям «дохід» в міжнародному обліку, є відображення доходу як збільшення капіталу підприємства, але відмежування цього поняття від внесків власників майна підприємства.
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період. Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Джерело: [30]

Якщо для підприємства законодавчо не передбачено обов'язковий аудит, доцільно впроваджувати постійно діючу систему внутрішньогосподарського контролю (внутрішній аудит), який передбачає обов'язковий контроль над формуванням фінансових результатів, визначенням і використанням прибутку, поданням фінансової звітності і річної податкової декларації.

1.3. Порядок відображення фінансових результатів у фінансовій звітності підприємства

Фінансовий результат – це різниця між доходами та витратами, тобто прибуток або збиток підприємства. У звітності за МСФЗ-форматом даний звіт подається або як один Звіт про сукупний дохід, або як 2 окремих звіти:

- 1) Звіт про прибутки та збитки (1);
- 2) Звіт про інший сукупний дохід (2).

Для того, щоб провести якісний аналіз на основі Звіту про фінансові результати, треба розуміти його побудову та порядок формування його показників. Побудова звіту про фінансові результати Звіт про фінансові результати (далі – Звіт) має наступні нюанси побудови:

- 4 розділи;
- виокремлення в розділі 1 операційної (основної) діяльності та її результату;
- дані за 2 звітних періоди [37].

Характеристика розділів Звіту та їх цінність для проведення аналізу наведена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Характеристика розділів Звіту про фінансові результати

Розділ Звіту про фінансові результати	У чому цінність інформації розділу та деякі нюанси
I. Фінансові результати	<p>Можна бачити окремо операційну (основну) та всю іншу діяльність, зокрема фінансову (відсотки по кредитах). Витрати подані за функціями, на які вони спрямовуються: адміністративні, збутові, фінансові та інші. Це дає можливість виявити, в якому секторі є проблеми.</p> <p>Дані розділу дають можливість побудувати динаміку виручки під реалізації, інших доходів, витрат та фінансового результату (прибутку/збитку).</p> <p>Наявність доходу у цьому Звіті ще не означає надходження грошей. За правилами бухгалтерії дохід визнається по факту відвантаження продукції, товарів, надання робіт, послуг без прив'язки до грошей. Наприклад, відвантаження продукції у 2019 р. та отримання оплати по ній у 2020 р. має наслідком визнання доходу (виручки) саме у Звіті за 2019 р. Це ж саме можна сказати про витрати у вигляді собівартості –</p>

	вона визнається лише в момент реалізації, а не в момент виробництва.
II. Сукупний дохід	Інформація про інший сукупний дохід, тобто зміни власного капіталу підприємства внаслідок операцій та інших подій, які не пов'язані з операціями з учасниками та доходами й витратами I розділу. Наприклад, цінною є інформація про результати дооцінки (уцінки) основних засобів. Дооцінка основних засобів відображається в обліку не як дохід, а як збільшення капіталу у дооцінках (у складі власного капіталу), тому вона не потрапляє до розділу I. Така інформація разом з примітками дає можливість зрозуміти причини зміни вартості основних засобів.
III. Елементи операційних витрат	По-перше, розкривається інформація про витрати операційної діяльності, але в іншій класифікації, ніж в розділі I – за характером (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, витрати на єдиний соціальний внесок, амортизація, інші операційні витрати). Друга особливість – сума витрат операційної діяльності по розділу I та розділу III співпадає тільки для торговельних підприємств та інших, які не мають виробництва та не використовують рахунок 23 “Виробництво”. Чому? Наприклад, якщо списується сировина у виробництво, то це є матеріальні затрати по розділу III, але це не витрати для розділу I. Вони стануть витратами тільки тоді, коли продукція буде вироблена та реалізована (буде отриманий дохід від реалізації). Третя особливість – у даному розділі не відображаються собівартість реалізованих товарів та витрати від курсових різниць. Для аналізу цей розділ цінний тим, що можна побачити структуру операційних витрат підприємства, яку частку займають матеріальні затрати, яку частку займають витрати на оплату праці тощо.
IV. Розрахунок показників прибутковості акцій	Міститься інформація про прибутковість однієї акції. Даний розділ заповнюється тільки для акціонерних товариств. В нашій країні, де дивіденди виплачуються далеко не завжди, особливої ролі не грає. В західній практиці прибуток на одну акцію – це дуже важливий показник при аналізі інвестиційної привабливості підприємства. Для аналізу при цьому використовується не тільки прибуток за даними бухобліку, але й “віртуальний” прибуток внаслідок росту капіталізації (котирувань акцій) підприємства на фондовому ринку.

Джерело: [33]

В цілому визнання доходів і витрат у Звіті будується на вимогах НП(С)БО 15 “Дохід” та НП(С)БО 16 “Витрати”. В останньому можна побачити склад кожної складової витрат: адміністративних, витрат на збут та інших, але заглянути до приміток чи рахунків бухобліку є незайвим.

Український варіант звіту про фінансові результати в усіх суттєвих аспектах відповідає вимогам МСФЗ, тому підходить до аналізу їх однакові.

Визначимо сутність формування фінансового результату відповідно до НП(С)БО 1, розглянувши окремі статті форми № 2 «Звіт про фінансові

результати (Звіт про сукупний дохід)»;

– валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

– прибуток (збиток) від операційної діяльності, визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних, витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

– прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

– чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування [19].

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи, тому при їх визначенні слід користуватися, на нашу думку, логічною схемою» (рис.1.3).

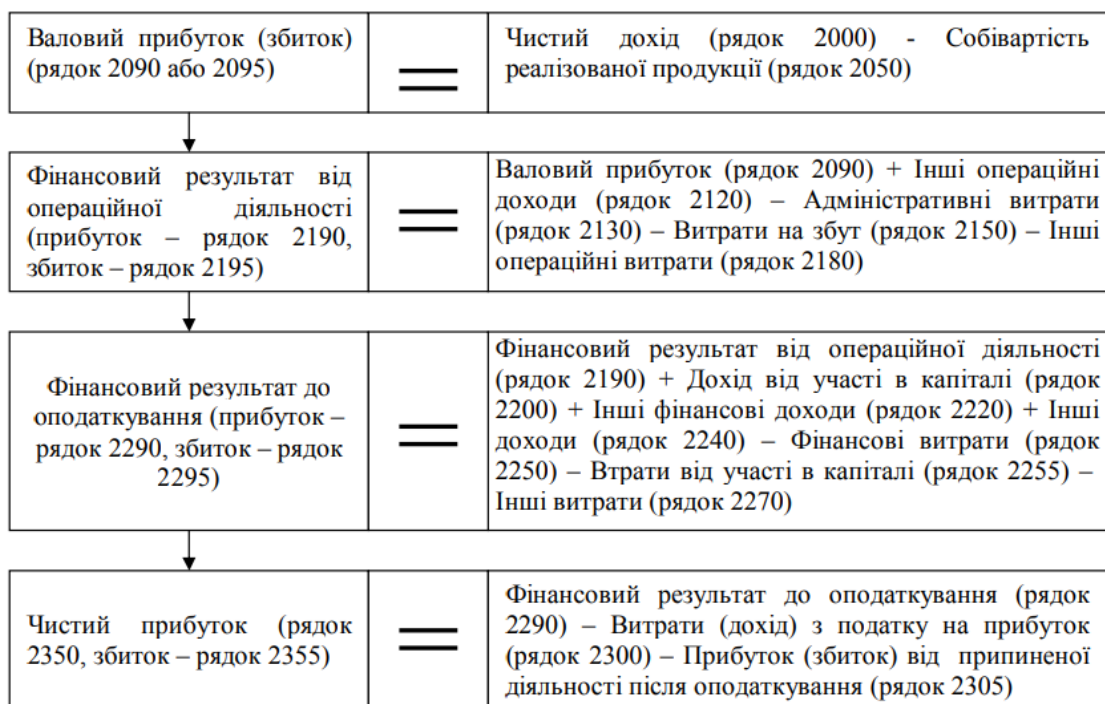


Рис. 1.3. Алгоритм визначення фінансового результату підприємства
Джерело: [33]

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства та є головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ХМЕЛЬНИЦЬКОБЛЕНЕРГО»

2.1. Організаційно-економічна характеристика товариства

Акціонерне товариство "Хмельницькобленерго" має державну реєстрацію 11.06.1999 у Хмельницькій обл., розмір статутного капіталу - 33637840 грн. Відсоток акцій у статутному капіталі, що належать державі - 70,009, відсоток акцій (часток, паїв) статутного капіталу, що передано до статутного капіталу державного (національного) акціонерного товариства та/або холдингової компанії - 0.

Середня кількість працівників - 3079 осіб.

Основні види діяльності із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД:

35.13 - Розподілення електроенергії;

43.21 - Електромонтажні роботи.

Засновником є Міністерство енергетики та електрифікації України (м. Київ, вул. Хрещатик, 30).

Банки, що обслуговують емітента - банк (філії, відділення банку), який обслуговує емітента за поточним рахунком у національній валюті - Філія Хмельницьке обласне управління АТ "Ощадбанк", МФО 315784, ІВАН UA 833157840000026007303882829.

В.о. генерального директора АТ є Козачук Олег Іванович (володіє 108 простими іменними акціями).

Головний бухгалтер АТ "Хмельницькобленерго" - Дарун Люба Ігорівна, керівник сектору заробітної плати - провідний бухгалтер АТ "Хмельницькобленерго". Головний бухгалтер очолює та організовує роботу бухгалтерії Товариства, яка здійснює бухгалтерський облік за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) із дотриманням єдиної методики

відображення господарських операцій і забезпечення своєчасного та повного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності. Призначена на посаду наказом Товариства від 18.11.2016 року. За виконання обов'язків головного бухгалтера їй виплачується заробітна плата згідно штатного розпису. Непогашеної судимості за корисливі та посадові злочини немає. Протягом останніх п'яти років працювала у АТ "Хмельницькобленерго", де обіймала посаду керівника сектору заробітної плати-провідного бухгалтера, головного бухгалтера.

Облікова чисельність персоналу Товариства станом на 31.12.2020 р. становить 3138 працівників, в еквіваленті повної зайнятості із сумісниками та працюючими за цивільно-правовими договорами - 3080. Середньооблікова кількість штатних працівників Товариства у 2020 році склала 3029 осіб, усіх працівників - 3190.

Із загальної кількості працівників середньооблікова кількість працівників, які не перебувають в обліковому складі (позаштатні) - 161 особа.

У 2020 році з метою стимулювання результатів праці, збереження привабливості роботи у Товаристві, закріплення професійних кадрів суттєво збільшилась заробітна плата штатних працівників з 12594 грн у 2019 році до 16837 грн за 2020 рік, або на 33,7%.

З метою зменшення плинності кадрів у Товаристві впроваджуються заходи щодо мотивації спеціалістів та стимулювання працівників на підвищення продуктивності праці, що, зокрема, визначено в Колективному договорі.

Професійний рівень та кваліфікація персоналу дозволяє успішно вирішувати поставлені завдання в сучасних умовах, більше 70% працівників мають вищу освіту. Працівники Компанії постійно підвищують свій професійний рівень на базі профільної освіти у закладах вищої освіти та власного навчально-курсowego комбінату.

У АТ "Хмельницькобленерго" проводиться підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації та навчання працівників. На базі власного Навчально-курсowego комбінату пройшли первинну професійну підготовку, навчання та

підвищення кваліфікації з відривом від виробництва у 2020 році 499 працівники, у тому числі робітничих професій (електромонтери, контролери) - 291, інженерно-технічного персоналу - 208. Крім того, пройшли навчання на договірній основі з енергобезпеки, охорони праці та робітничих професій - 39 осіб.

АТ "Хмельницькобленерго" не належить до об'єднань підприємств.

АТ "Хмельницькобленерго" не проводило спільної діяльності з іншими організаціями, підприємствами та установами.

Будь-яких пропозицій щодо реорганізації з боку третіх осіб, що мали місце протягом звітного періоду, не надходило.

Основним видом господарської діяльності Товариства є розподіл електричної енергії на території Хмельницької області в межах розташування системи розподілу відповідно до ліцензії, виданої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП).

Розподіл електричної енергії передбачає й передачу (транспортування) від електроустановок оператора системи передачі за допомогою технічних засобів системи розподілу (електричних мереж, трансформаторних підстанцій тощо), забезпечуючи стандартні параметри якості та надійності електричної енергії, усім споживачам, електроустановки яких приєднані на території діяльності оператора системи розподілу, в межах точок розподілу.

Взаємовідносини між Товариством як оператором системи розподілу та споживачами, які виникають в процесі розподілу електричної енергії, у тому числі при укладенні договорів про надання послуг з розподілу електричної енергії, регулюються "Правилами роздрібного ринку електричної енергії", затвердженими постановою НКРЕКП від 14.03.2018 № 312, Кодекс системи розподілу.

Оператор системи розподілу надає споживачам та постачальникам послуги з розподілу (передачі) електричної енергії параметри якості якої відповідають показникам, визначеним Кодексом системи передачі,

затвердженого постановою НКРЕКП від 14 березня 2018 року №309, та Кодексу систем розподілу затвердженого постановою НКРЕКП від 14 березня 2018 року № 310. Наявність у споживача укладеного договору про надання послуг з розподілу електричної енергії є обов'язковою умовою постачання електричної енергії споживачу.

У 2020 році електричними мережами Товариства передано близько 2,60 млрд. кВт-год. електроенергії. Обсяги розподіленої електричної енергії становлять 2170583 тис. кВтт, у тому числі відпуск споживачам постачальника універсальних послуг-1299295 тис. кВтт, споживачам постачальників на конкурентному ринку - 870939 тис. кВтт, споживачам постачальника останньої надії - 349 тис. кВтт.

Частка Товариства на регіональному ринку електричної енергії в частині розподілу становить близько 90 відсотків.

Треба відмітити, що розподіл електроенергії та відповідно товарна продукція залежать від сезонних змін, а саме в осінньо-зимовий сезон збільшується споживання електроенергії і навантаження на енергосистему та посилюється фактор дефіциту.

Перспектива збільшення товарної продукції Товариства вирішується завдяки впровадженню заходів щодо отримання 100% оплати за електроенергію, зокрема, своєчасності оплати товару та недопущенню заборгованості категоріями найбільш ризикованих споживачів. Крім того, збільшення розподілу електроенергії та товарної продукції передбачається за рахунок зниження технологічних витрат електроенергії, модернізації та реконструкції електричної мереж, систем обліку електроенергії.

Товариство не здійснює постачання товарної продукції на експорт.

Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства в комплексі з усіх напрямків його діяльності: виробничої, збутової, постачальницької, фінансової та інвестиційної. Вони складають основу оцінки економічного управління підприємством і зміцнення його економічних відносин з усіма суб'єктами господарювання в

ринковій економіці. Різних користувачів економічної інформації цікавлять певні види і показники фінансових результатів. Однак, всі сторони виробничої, збутової, постачальницької і фінансової діяльності підприємства одержують закінчену грошову оцінку в системі показників прибутку. Тому принциповим питанням для підприємств, зайнятих в промисловому секторі, є питання заробляння і використання прибутку. У тому випадку, коли підприємство виручкою не покриває свої витрати у нього утворюється негативний фінансовий результат, тобто збиток.

Звернемо свою увагу на результати діяльності досліджуваного підприємства (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Результати фінансово-економічної діяльності АТ
"Хмельницькобленерго"**

Показники	Роки			Різниця 2021 до 2019 рр., +/-	Відношення 2021 до 2019 рр., %
	2019	2020	2021		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1383911	1731437	2275312	891401	164,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1296316	1666261	2084806	788490	160,8
Валовий прибуток (збиток)	87595	65176	190506	102911	217,5
Інші операційні витрати	61532	64705	67008	5476	108,9
Інші операційні доходи	155362	278000	240831	85469	155,0
Фінансовий результат до оподаткування	102910	179374	244375	141465	237,5
Чистий прибуток (збиток)	85711	146038	198961	113250	232,1

Джерело: розраховано автором за даними АТ

За досліджуваний період обсяги реалізації продукції зазнали суттєвих змін. Так, чистий дохід від реалізації продукції зріс у 2021 році в порівнянні з 2019 на 891401 тис. грн, або у 1,64 рази. У проміжному 2020 році теж спостерігалось зростання обсягів реалізації, коли чистий дохід збільшився до 1731437 тис. гривень. Разом з тим, в звітному році зросла і собівартість реалізованої продукції: зі 1296316 тис. грн. в 2019 до 2084806 тис. грн. в 2021

роках. Тобто, збільшення склало 788490 тис. грн. або майже 1,61 рази. Логічно, що такі зміни призвели до зростання суми отриманого валового прибутку на 102911 тис. грн. (більше, ніж удвічі).

Детальний аналіз фінансових результатів досліджуваного товариства проведемо у розділі 3 даної кваліфікаційної роботи, відтак не зупинятимемось тут детально.

Критерієм фінансового стану підприємства є його платоспроможність, тобто готовність виконати без затримки першочергові платіжні зобов'язання за рахунок наявних коштів та поточних надходжень від господарської діяльності. Використовуючи дані табл. 2.2, проаналізуємо динаміку основних показників платоспроможності.

Таблиця 2.2

Показники ліквідності АТ "Хмельницькобленерго" за 2019-2021 роки

№	Показники	Порядок розрахунку	Роки			Абсолютне відхилення, +/-
			2019	2020	2021	
1.	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал	1948013	2063888	2094661	146648
2.	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти / Власний капітал	0,09	0,04	0,10	0,02
3.	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	0,97	0,89	0,89	-0,08
4.	Коефіцієнт поточної ліквідності	Грошові кошти та їх еквіваленти / Поточні зобов'язання	0,48	0,15	0,35	-0,12
5.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	0,48	0,15	0,35	-0,12
6.	Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи / Всього активів	0,14	0,17	0,19	0,05
7.	Частка запасів у оборотних активах	Запаси / Оборотні активи	0,28	0,23	0,17	-0,11

Джерело: розраховано автором за даними АТ

Загальний коефіцієнт покриття на початку досліджуваного періоду

становив 0,97 і за три роки його величина зменшилась на 0,08 п., що є негативним фактом. Для кредиторів, інвесторів і постачальників така ситуація є цілком задовільною, оскільки підприємство має значні суми вільних ресурсів, які формуються за рахунок власних джерел. Однак для підприємства значне нагромадження засобів, вилучення їх у дебіторську заборгованість не завжди бажане, оскільки знижує результативність використання активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2019-2021 роках знизився з 0,48 до 0,35. Теоретично вважається, що достатнім значенням для коефіцієнта терміновості є 0,2, оскільки не всі кредитори одночасно пред'являють свої вимоги. Однак величина показника за аналізований період свідчить про те, що швидколіквідними активами підприємство може покрити на кінець звітного періоду 35% платіжних вимог, і така ситуація є досить позитивною в цілому.

Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від його здатності одержувати необхідний прибуток. Керівництво підприємства має значну свободу в регулюванні величини фінансових результатів. Так, виходячи з прийнятої фінансової стратегії, підприємство має можливість збільшувати або зменшувати величину балансового прибутку за рахунок вибору того чи іншого способу оцінки майна, порядку його списання чи реалізації, встановлення строку використання і т. п. На величину фінансового результату впливають такі облікові операції:

- вибір способу нарахування амортизації основних засобів;
- вибір способу оцінки матеріалів, зокрема тих, що списують на собівартість виробленої продукції і відпущених для продажу;
- визначення способу нарахування зносу на малоцінні і швидкозношувані предмети при введенні їх в експлуатацію;
- порядок віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих витрат;
- склад витрат, які відносяться безпосередньо на собівартість конкретного виду продукції;
- склад накладних витрат та спосіб їх розподілу тощо.

Результативність діяльності підприємства оцінюють за допомогою абсолютних і відносних показників. За показниками першої групи аналізують динаміку різних показників прибутку за ряд років. Друга група показників менше залежить від інфляції, ніж перша, і в сучасних умовах використовується ширше. Їх розраховують відношенням прибутку до вкладеного капіталу (власного, інвестованого, залученого тощо).

Аналіз даних таблиці 2.3 показує, що величина коефіцієнта концентрації власного капіталу у АТ "Хмельницькобленерго" є достатньою – 0,78 п. у 2019 та 0,73 п. у 2021 роках відповідно, звідки можна зробити висновок — досить значна частина майна підприємства сформована за рахунок власних джерел коштів. Протягом досліджуваного періоду для товариства характерною є стабільність показників фінансової стійкості.

Таблиця 2.3

Показники фінансової стійкості АТ "Хмельницькобленерго" за 2019-2021 роки

№ з/п	Показники	Алгоритм розрахунку	Роки			Абсолютне відхилення, +/-
			2019	2020	2021	
1.	Коефіцієнт концентрації власного капіталу	Власний капітал / Валюта балансу	0,78	0,75	0,73	-0,05
2.	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	Залучений капітал / Всього коштів підприємства	1,29	1,33	0,27	-1,02
3.	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових засобів	Залучений капітал / Всього коштів підприємства	0,09	0,08	0,06	-0,03
4.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	(Вартість основних засобів - Сума накопиченої амортизації) / Вартість майна підприємства за підсумком балансу	0,86	0,83	0,84	-0,02

Джерело: розраховано автором за даними АТ

Далі визначимо динаміку оборотності запасів і дебіторської заборгованості шляхом розрахунку відносних показників: коефіцієнта

оборотності запасів, коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості, інших (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Показники ділової активності АТ "Хмельницькобленерго" за 2019-2021 роки

Показники	Порядок підрахунку	Роки			Різниця 2021 до 2019 рр., +/-
		2019	2020	2021	
Загальна оборотність капіталу	Чиста виручка від реалізації / Підсумок балансу	0,55	0,63	0,83	+0,28
Оборотність мобільних засобів	Чиста виручка від реалізації / Підсумок I та II розділів балансу	0,55	0,63	0,80	+0,25
Оборотність матеріальних оборотних засобів	Чиста виручка від реалізації / Підсумок II розділу активу	3,97	3,76	4,84	+0,87
Оборотність дебіторської заборгованості	Виручка від реалізації / Дебіторська заборгованість	25	8	9	-16
Середній строк обороту дебіторської заборгованості	360*Дебіторська заборгованість / Виручка від реалізації	15	43	38	+23
Оборотність кредиторської заборгованості	Виручка від реалізації / Кредиторська заборгованість	11	9	4	-7
Середній строк обороту кредиторської заборгованості	360*Кредиторська заборгованість / Виручка від реалізації	33	41	81	+48
Фондовіддача необоротних активів	Виручка від реалізації / Необоротні активи	0,64	0,76	0,91	+0,27
Оборотність власного капіталу	Виручка від реалізації / Власний капітал	1	1	1	0

Джерело: розраховано автором за даними АТ

Коефіцієнт оборотності запасів дає можливість встановити швидкість обороту запасів для забезпечення виконання завдання з продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг). Чим більше значення цього коефіцієнта, тим вищий рівень оборотності запасів, що позитивно відображається на забезпеченні обсягу реалізації продукції.

Так, загальна оборотність капіталу у АТ "Хмельницькобленерго" у 2019 році складала 55 п., проте у 2021 році значення показника зросло до 83 об. відповідно (за 2020 рік оборотність капіталу склала 63 п.).

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки оборотів здійснено за рік коштами, вкладеними у розрахунки. У даному випадку чим більша кількість оборотів, тим швидше підприємство отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Значення цього коефіцієнта значно зменшилось – з 25 до 9 п. у 2019 та 2021 роках відповідно. За допомогою цього показника можна розрахувати так званий «період інкасації», тобто час, протягом якого дебіторська заборгованість обернеться на грошові кошти. Для цього тривалість звітного періоду (1 рік) розділимо на коефіцієнт оборотності. Такий період інкасації, тобто, час очікування підприємством одержання грошей від дебіторів становив 15 днів у 2019 році, 43 - у 2020 та лише 38 днів у 2021 році відповідно.

Якщо підприємство не може забезпечити самофінансування, воно змушене взяти кредит. Тому кредиторська заборгованість показує тимчасове залучення в оборот кредитів на умовах їх повернення. Однак, якщо термін погашення кредитів перевищуватиме строк погашення дебіторської заборгованості, то зростання кредиторської заборгованості випереджатиме зростання дебіторської, що призведе до погіршення фінансового стану підприємства.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за даними АТ "Хмельницькобленерго" складав 11 та 4 п. відповідно у 2019 та 2021 роках. Розділивши тривалість звітного періоду (року) на цей коефіцієнт, одержимо середню кількість днів для оплати рахунків кредиторів. У нашого підприємства це займало, в середньому, 33 дні у 2019, 41 день - у 2020 році та 81 день - у 2021 році відповідно. Такі дані свідчать про погіршення розрахункової дисципліни стосовно погашення поточних зобов'язань у досліджуваному товаристві.

Аналізуючи стан фінансово-господарської діяльності Товариства за 2020 рік та фактори, які вплинули на формування кінцевих результатів, треба відмітити позитивну динаміку, а саме істотне підвищення дохідності,

прибутковості та рентабельності у порівнянні з останніми роками.

За 2020 рік істотно збільшилися фінансові результати порівняно з аналогічним періодом минулого року, а саме: чистий дохід збільшився до 1731437 тис. грн з 1383911 тис. грн, або на 25,1%, фінансовий результат від операційної діяльності збільшився до 173158 тис. грн. з 91348 тис. грн, або на 89,56%, фінансовий результат до оподаткування - до 179374 тис. грн з 102910 тис. грн, або на 74,3%.

Відмічено значне збільшення показника EBITDA на 119597 тис грн., або на 39,98 %, що характеризує високу інвестиційну привабливість Товариства, значну ринкову вартість та платоспроможність.

Отриманий чистий фінансовий результат (прибуток) в сумі 146038 тис. грн перевищує аналогічний результат минулого року на 60327 тис. грн, або на 70,38%. Відповідно до 1,09 коп. з 63,70 коп. порівняно з 2019 роком зросла дохідність однієї акції, яка є найбільшою за весь період діяльності Товариства з 1995 року.

Показники фінансового стану Товариства: коефіцієнт рентабельності діяльності за поточний період становить 8,4, що майже в 1,4 рази більше ніж в попередній період: коефіцієнт рентабельності активів - 5,3, що в 1,6 рази більше ніж у попередньому періоді. Досягнутий рівень показників характеризує високу ефективність діяльності та використання активів Товариства у 2020 році.

Позитивним фактором є постійна динаміка зростання власного капіталу визначається істотне його збільшення порівняно з попереднім періодом на 27506 тис. грн в основному за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

Позитивні процеси, що відбуваються у Товаристві, та істотне покращення кінцевих результатів (збільшення дохідності, прибутку) спрямовані на захист інтересів акціонерів і споживачів електроенергії та сприяють залученню інвестицій в розвиток.

2.2. Фінансовий облік результатів діяльності АТ

Для того, щоб зрозуміти використання всієї системи рахунків, розглянемо досить простий приклад обліку виробництва та реалізації продукції (табл. 2.5). Свідомо в даному прикладі опущені усі податки, внески, збори (ПДВ, ПДФО, військовий збір і ЄСВ), окрім податку на прибуток.

Таблиця 2.5

Облік фінансового результату АТ «Хмельницькобленерго» (за основними виробничими процесами), 2 квартал 2023 р.

№	Господарські операції	Дт	Кт	Сума
Формування доходів і витрат підприємства				
Процес придбання				
1	Придбана сировина (витрат немає)	201	631	40000
2	Відображено розрахунки з ПДВ – до реєстрації постачальником податкової накладної (сума ПДВ узагалі не впливає на витрати)	644.2	631	8000
3	Відображений податковий кредит з ПДВ – після того, як постачальник зареєстрував податкову накладну	641.1	644.2	8000
4	Оплата вартості сировини постачальнику (витрат також немає, так як підприємство один актив (гроші) замінює на інший – сировину)	631	311	48000
Процес виробництва				
5	Вартість сировини списана на собівартість виробництва (відбувається формування виробничої собівартості)	23	201	40000
6	Нарахована зарплата робітникам, які виробляють продукт	23	661	50000
7	Нарахований ЄСВ на зарплату робітників, які виробляють продукт ($=50000 \times 0,22$)	23	651	11000
8	Нарахований знос обладнання та знос виробничої будівлі	91	131	1000
9	Загальновиробничі витрати віднесені на собівартість виробництва	23	91	1000
10	Отриманий продукт з виробництва за виробничою собівартістю ($=40000+50000+11000+1000$) (всі ці затрати на виробництво, що увійшли до собівартості, поки що не є витратами з точки зору бухгалтерського обліку, так як актив (продукт) ще не списаний з балансу)	26	23	102000
Процес реалізації				
11	Відвантажено продукт і визнаний дохід (виручка) від його реалізації	361	701	192000
12	Визнано податкове зобов'язання – до реєстрації податкової накладної	643.2	641.1	32000
13	Відображено розрахунки з ПДВ – після реєстрації податкової накладної	701	643.2	32000
14	Списаний продукт з балансу в момент реалізації (за виробничою собівартістю)	901	26	102000

15	Надійшла оплата від постачальника (50%)	311	361	9600
16	Нарахована зарплата директору підприємства	92	661	20000
17	Нарахований ЄСВ на зарплату директора підприємства ($=20000 \times 0,22$)	92	651	4400
18	Нарахована амортизація автомобіля директора	92	131	600
Облік фінансового результату в кінці місяця				
19	Дохід від реалізації (без ПДВ) віднесений на фінансовий результат ($= 192000 - 32000$)	701	791	160000
20	Собівартість реалізованого продукту віднесена на фінансовий результат	791	901	102000
21	Адміністративні витрати (зарплата директора, ЄСВ на неї, амортизація автомобіля) віднесені на фінансовий результат ($=20000 + 4400+600$)	791	92	25000
22	Нарахований податок на прибуток. Фінансовий результат до оподаткування $= 160000 - 102000 - 25000 = 33000$. Податок на прибуток $= 33000 \times 0,18 = 5940$	981	641	5940
23	Витрати з податку на прибуток списані на фінансовий результат	791	981	5940
24	Визначений фінансовий результат періоду: $160000 - 102000 - 25000 - 5940 = 27060$ (прибуток). Його віднесено на збільшення нерозподіленого прибутку у балансі підприємства	791	441	27060

Джерело: розраховано автором за даними АТ

Фінансовий результат підприємства можна розкласти на складові. Зокрема при складанні Звіту про фінансові результати, використовуємо підхід, що містить таблиця 2.6.

Фінансовий результат знаходить своє відображення у таких звітах:

1. Звіт про фінансові результати (вона ж – форма № 2, міжнародна назва – звіт про прибутки та збитки) – суми доходів і витрат за різними видами, проміжні фінансові результати (від операційної діяльності, до оподаткування, чистий);

2. Баланс (міжнародна назва – Звіт про фінансовий стан) – накопичений фінансовий результат за всі періоди діяльності (нерозподілений прибуток/непокритий збиток);

3. Податкова декларація з податку на прибуток – фінансовий результат є основою для розрахунку податку на прибуток. Однак даний звіт не подається учасниками спрощеної системи оподаткування (платники єдиного податку).

У фінансовій звітності збиток наводиться у дужках, а не зі знаком мінус («-»).

Таблиця 2.6

Складові фінансового результату (при складанні Звіту про фінансові результати), 2 квартал 2023 р.

Компонент фінансового результату	Як визначається	На основі даних АТ
чистий дохід	= виручка – ПДВ – акциз (у неплатників ПДВ і акцизу співпадає з виручкою)	160000*
валовий прибуток (збиток)	= чистий дохід – собівартість	58000
фінансовий результат від операційної діяльності	= валовий прибуток (збиток) + інші операційні доходи – інші операційні витрати – адміністративні витрати – витрати на збут	33000
фінансовий результат до оподаткування	= фінансовий результат від операційної діяльності + інші доходи – інші витрати + фінансові доходи – фінансові витрати + доходи від участі в капіталі – витрати від участі в капіталі	33000
чистий прибуток (збиток)	= фінансовий результат до оподаткування – витрати з податку на прибуток <i>або</i> чистий прибуток = усі доходи – усі витрати	27060
* у платника ПДВ з прикладу маємо, що виручка складає 192000 грн (=160000 + 160000×20% = 160000+32000). Тоді виручка 192000, а чистий дохід = 160000 (= 192000 – 32000)		

Джерело: розраховано автором за даними АТ

Фінансовий результат – це ключовий показник у розрахунку податку на прибуток, що сплачується на загальній системі оподаткування. Як він впливає на податок – показує таблиця 2.7.

Прибуток збільшує нерозподілений прибуток підприємства у балансі (проводка Дт 79 Кт 441). Його можна використати в майбутньому для виплати дивідендів, формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу. Можна взагалі не розподіляти.

Збиток покривають за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років або резервного капіталу. Якщо їх немає, то збиток збільшує у балансі непокритий збиток минулих років (проводка Дт 442 Кт 791).

Вплив фінансового результату на оподаткування

Чи впливає фінансовий результат на оподаткування:	Як визначається податок?
Підприємства. Податок на прибуток (загальна система, малодоходники; дохід ≤ 40 млн грн на рік)	
так	$(\text{ФР} - \text{накопичені збитки минулих років}) \times 0,18$
Підприємства. Податок на прибуток (загальна система, великодоходники; дохід > 40 млн грн на рік)	
так	$(\text{ФР} \pm \text{податкові різниці}) \times 0,18$
ФОП. Податок на доходи фізичних осіб (загальна система*)	
так	$\text{чистий оподатковуваний дохід (прибуток)} \times 0,18 = (\text{доходи} - \text{витрати}) \times 0,18$
Підприємства та ФОП. Єдиний податок (спрощена система*, 3 група)	
ні	$\text{ЄП} = \text{доходи} \times 0,03$ <i>або</i> $\text{ЄП} = \text{доходи} \times 0,05$ <i>або</i> $\text{ЄП} = \text{доходи} \times 0,02$ (спецгрупа, діяв до 01.07.2023)
ФОП. Єдиний податок (спрощена система, 1-2 група)	
ні	$\text{ЄП} = \text{фіксована сума за кожний місяць}$
Сільськогосподарські підприємства та ФОП. Єдиний податок (спрощена система, 4 група)	
ні	сума ЄП залежить від площі та нормативної грошової оцінки земельних ділянок
* у ФОП загальної системи термін «фінансовий результат» взагалі-то не вживається. Замість нього є «чистий оподатковуваний дохід», який за своєю суттю те саме, що й прибуток у юрособи (підприємства). Щодо спрощеної системи, то там фінансового результату також немає – є лише оподаткування доходу, який надійшов – витрати при цьому ніяк не впливають на єдиний податок (ЄП)	

Джерело: розраховано автором за даними АТ

На базі Кам'янець-Подільського РЕМУ можемо проаналізувати дані з рахунку 70 «Дохід від реалізації» (додаток Г). Виходячи з даних, можна прослідкувати наступні операції:

- реалізація (відвантаження) готової продукції за договірною ціною з ПДВ відображається проводкою Дт 36 – Кт 701 на суму 35975 846,34 грн станом на 2023 рік та на суму 43535148,26 грн станом на 2022 рік;

- реалізація (відвантаження) товарів за договірною ціною з ПДВ відображається проводкою Дт 36 – Кт 702 на суму 45749,34 грн станом на 2023 рік та на суму 8579,22 грн станом на 2022 рік;

- відкрито додаткові субрахунки 7031 – 70311, 70312, 70313; 7034 – 70341, 70342, 70344 до субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
 - списання раніше відображеної суми податкових зобов'язань з ПДВ відображають проводкою Дт 70 – Кт 643/ПДВ на суму 6442908 грн станом на 2023 рік та на суму 7912068, 63 грн станом на 2022 рік;
 - дохід від реалізації (без ПДВ) віднесений на фінансовий результат відображають проводкою Дт 70 – Кт 79 на суму 32006459,3 грн станом на 2023 рік та на суму 39560342,7 грн станом на 2022 рік;
 - кінцеве сальдо станом на 2023 рік - кредитове, і становить 103431,41 грн;
- кінцеве сальдо станом на 2022 рік - нульове.

2.3. Контроль формування фінансових результатів АТ

Внутрішній контроль фінансових результатів підприємства здійснюється з метою знаходження шляхів більш ефективного управління підприємством, резервів для підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети фінансового менеджменту – підвищення добробуту власників підприємства [8].

До завдань внутрішнього контролю фінансових результатів АТ «Хмельницькобленерго» належать:

- формування фінансових результатів відповідно до правил бухгалтерського обліку;
- забезпечення достовірності показників бухгалтерської фінансової звітності;
- забезпечення точності і повноти інформації, яка формує фінансовий результат, арифметичної правильності розрахунків для цілей бухгалтерського і податкового обліку відповідно до вимог чинного законодавства;
- забезпечення прозорості, оптимальної деталізації та класифікації даних, що формують фінансовий результат;

- забезпечення можливості аналізу показників, що формують фінансові результати з метою підвищення ефективності управлінського обліку, прогнозування та поточного управління фінансовими результатами;

- пошук резервів та можливостей збільшення прибутку підприємства.

Основні фактори, які визначають напрями удосконалення методики внутрішнього контролю фінансових результатів – прагнення власників і керівництва АТ впорядкувати бізнес-процеси з метою їх раціоналізації і економії коштів. З нашого погляду основними напрямками удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності на підприємстві є такі:

- податковий облік (необхідно приділяти підвищену увагу достовірності та правильності формування фінансових результатів, оскільки є ризик санкцій з боку контролюючих податкових органів аж до ліквідації організації);

- управлінський облік (контроль формування і подальшого розподілу фінансових результатів, необхідний для цілей ефективного управління підприємством і реалізації обраної керівництвом стратегії розвитку);

- інвестиційна активність (контроль сприяє підвищенню достовірності та прозорості інформації, що надається потенційним і реальним інвесторам, що збільшує ступінь довіри і сприяє прискоренню та спрощенню притоку капіталу).

Методика внутрішнього контролю фінансових результатів заснована на проведенні перевірок і застосуванні контрольних процедур на етапах формування в обліку показників доходів від основних видів діяльності; витрат від основних видів діяльності; правильності розрахунку податку на прибуток і чистого прибутку.

Основні напрямки контролю фінансових результатів АТ «Хмельницькобленерго» включають:

- підтвердження достовірності та обґрунтованості відображення доходів і витрат на рахунках обліку;

- дотримання методики розрахунку податку на прибуток відповідно до вимог бухгалтерського та податкового обліку.

2.4. Перспективні шляхи покращення обліку і контролю доходів, витрат і фінансових результатів

Для вдосконалення формування прибутку підприємства та економічного обґрунтування його потреби пропонуємо здійснювати планування розподілу прибутку в такому порядку:

1. Визначення потреби у прибутку за напрямками його використання.
2. Формування цільової структури розподілу прибутку.
3. Визначення пріоритетності у використанні прибутку за окремими напрямками використання.
4. Балансування потреби у прибутку за напрямками його використання з можливостями отримання прибутку під час здійснення господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Таким чином, на нашу думку, основними шляхами покращення цільової структури використання прибутку підприємства є:

- визначення пріоритетного напрямку використання прибутку;
- капіталізації коштів, що сприяють подальшому розвитку підприємства та покращенню фінансових результатів від діяльності підприємства;
- оптимізація розміру коштів, спрямованих на фонд споживання, зокрема грошових коштів, спрямованих на матеріальне заохочення працівників, що сприятиме підвищенню продуктивності праці і, як наслідок, розміру прибутку в майбутні періоди, а також соціального розвитку підприємства;
- розрахунок оптимального розміру резервного фонду та скерування коштів на забезпечення його збільшення;
- оптимізація коштів, що спрямовуються в інші цільові фонди та на інші цілі;
- забезпечення умов діяльності підприємства, за яких прибуток, що підлягає розподілу підприємства, не буде використовуватися для сплати підприємством штрафних санкцій;
- складання детального плану використання та розподілу прибутку

підприємства з визначеними датами та конкретним кошторисом;

- проведення чіткого контролю над виконанням поставлених завдань у плані використання та розподілу прибутку;

- проведення економічної роботи щодо аналізу динаміки та чинників отриманих прибутків у базовому періоді, виявлення резервів, що сприятимуть максимізації прибутку, а також планування формування, розподілу та використання прибутку на наступні періоди.

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів.

У даному контексті для АТ «Хмельницькобленерго» важливим є розмежування результатів його операційної діяльності з виділенням результатів основної (з надання послуг електропостачання) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація робіт, послуг. Відповідно до вищеподаних пропозицій та НП(С)БО 1 розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності АТ «Хмельницькобленерго» (рис. 2.1).

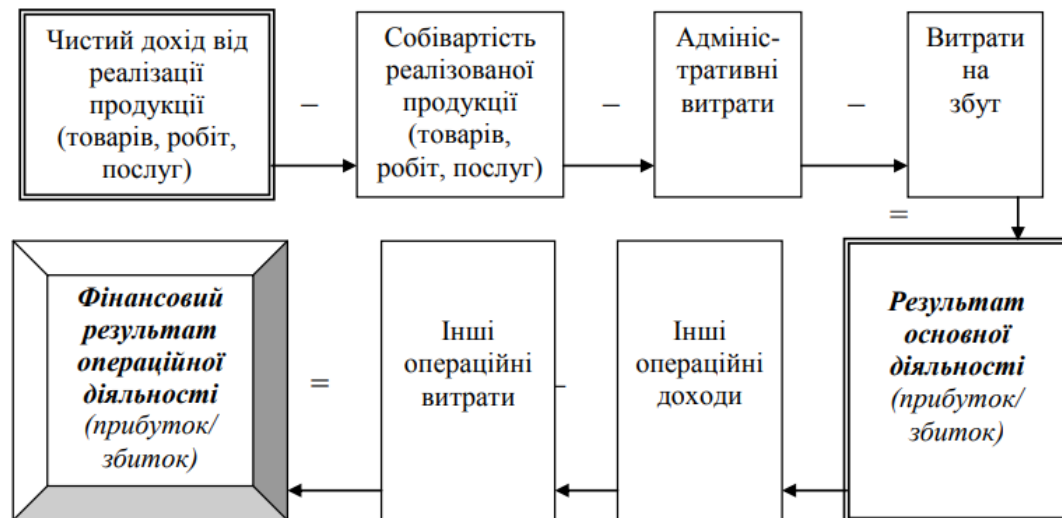


Рис. 2.1. Модель формування фінансового результату операційної діяльності АТ «Хмельницькобленерго»

Джерело: сформовано автором

Як видно з рис. 2.1, результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованих робіт, послуг, адміністративних витрат і витрат на збут. Операційний фінансовий результат – це синтетичний показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, в свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

Відповідно до моделі формування фінансових результатів постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання нами пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунку 791 «Результат операційної діяльності», а саме:

7911 «Результат основної діяльності» і 7912 «Результат іншої операційної діяльності».

Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту. На основі

вищезазначених пропозицій з удосконалення організації обліку фінансових результатів операційної діяльності нами побудовано схему їх визначення, зображену на рис. 2.2.

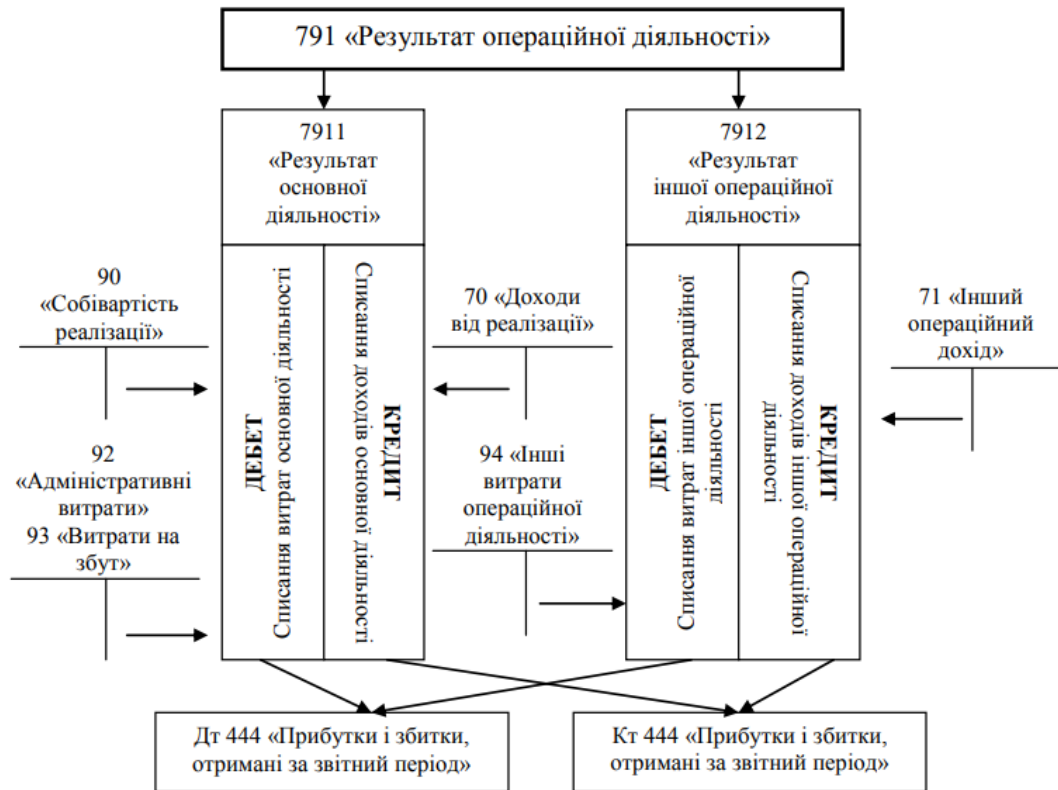


Рис. 2.2. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності АТ «Хмельницькобленерго»

Джерело: сформовано автором

Як видно з рис. 2.2, на дебет рахунка 7911 «Результат основної діяльності» ми пропонуємо списувати витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», а на його кредит – доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 «Доходи від реалізації». Порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 дає можливість визначити прибуток (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збиток (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності.

На дебет рахунка 7912 «Результат іншої операційної діяльності» нами

пропонується списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 «Інший операційний дохід». При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Більшість напрямків розподілу прибутку передбачають виконання головної мети діяльності підприємства – максимізацію прибутку, збільшення вартості підприємства. В такому випадку значна кількість положень обраної місії підприємства щодо корпоративних цінностей, культури залишаються лишень ефективним маркетинговим ходом із здобуття позитивного іміджу, збільшення обсягів реалізації продукції, підвищення курсу акцій компанії.

Враховуючи основний постулат системи розподілу прибутку – прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, використовується ним самостійно. АТ «Хмельницькобленерго» після сплати податків самостійно визначає напрямки використання прибутку. На перший погляд процес прийняття даного рішення має простий індивідуальний характер, проте, в даному випадку слід враховувати інтереси акціонерів та трудового колективу, що передбачатиме ускладнення процесу прийняття рішень в міру зростання значення фондового ринку та профспілкового руху в країні.

Для покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним вважаємо:

- по-перше, закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства;

- по-друге, розширити перелік класифікаційних ознак, які дадуть змогу в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складниками фінансових результатів для управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективах;

- по-третє, розробити спеціальні регістри – аналітичні відомості про

фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів. Прикладом такого реєстру може бути книга для узагальнення облікової інформації про фінансові результати.

Отже, виходячи із вищевикладеного, можна зробити висновок, що проблеми обліку фінансових результатів на сьогоднішній день є недостатньо вирішеними та потребують удосконалення.

Практика реформування економіки різних галузей, докорінні зміни в умовах функціонування суб'єктів господарювання, зближення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку із зарубіжними аналогами диктують необхідність впровадження нових форм організації контролю, що спрямовані на вдосконалення його превентивної, інформаційної та регулювальної функцій. Нами запропоновано інформаційну модель внутрішньогосподарського контролю в управлінні енергетичною компанією (рис. 2.3).

Ця модель дає можливість отримати достатній обсяг інформації про об'єкти управління, оперативно реагувати на негативні відхилення і забезпечити зворотний зв'язок між окремими центрами відповідальності та керівництвом підприємства. З метою вдосконалення організації внутрішньогосподарського контролю за витрачанням ресурсів з розподілення електроенергії, а також забезпечення належного контролю за діяльністю підрозділів нами запропоновано вдосконалені форми змінних виробничих звітів та форми відомостей зведеного обліку витрат на розподіл електроенергії, які доцільно використовувати на енергетичних підприємствах. Однак, як показують проведені дослідження, отримані цінові дотації не завжди покривають втрати підприємств від державного регулювання цін на електроенергію. Менеджмент енергетичних підприємств питанням впливу державного регулювання цін на фінансові результати належної уваги не приділяє, а тому не може ефективно контролювати достатність отриманих дотацій. Однією з причин такої ситуації є відсутність методичних розробок з оцінки впливу державного регулювання цін на валовий прибуток енергетичного підприємства.

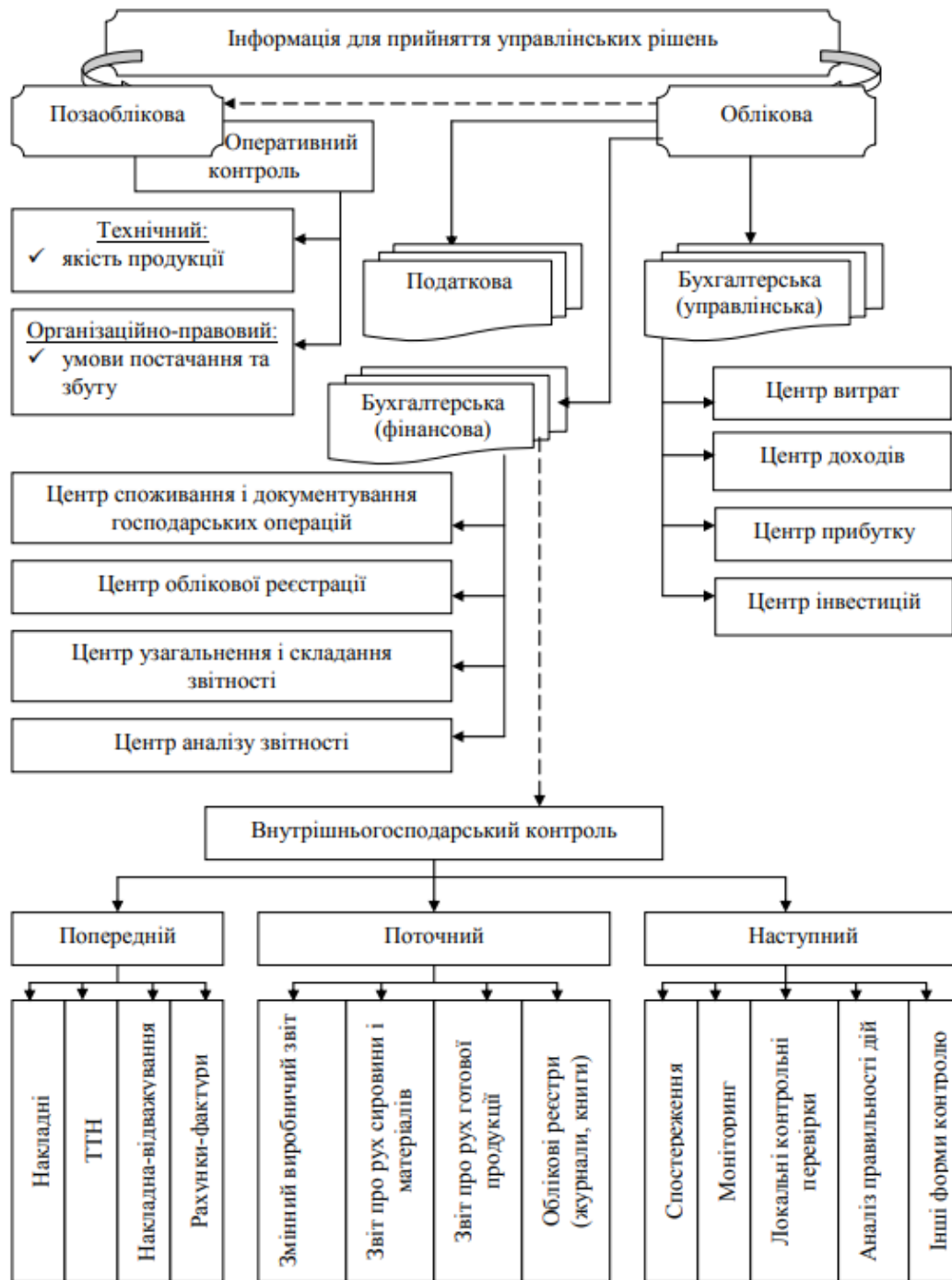


Рис. 2.3. Інформаційна модель внутрішньогосподарського контролю для прийняття управлінських рішень

Джерело: сформовано автором

Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання.

Саме тому лише для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення.

Контроль фінансових результатів не може існувати у відокремленому вигляді від контролю всієї діяльності підприємства і проходить на усіх етапах господарювання та усіх циклах діяльності.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ХМЕЛЬНИЦЬКОБЛЕНЕРГО»

3.1. Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів товариства

На підставі вивчених літературних джерел визначено основні завдання, об'єкти та етапи економічного аналізу фінансових результатів діяльності АТ «Хмельницькобленерго».

Аналіз прибутку проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період.

Під час аналізу необхідно дати оцінку темпів зростання прибутку в цілому і окремо по кожній його складовій; вивчити та розрахувати фактори, що впливають на зміну прибутку, і визначити рівень їх впливу; виявити резерви збільшення прибутку; дати оцінку рівня рентабельності підприємства. Основні завдання, об'єкти та етапи аналізу фінансових результатів діяльності АТ «Хмельницькобленерго» на підставі вивчених літературних джерел наведено на рис. 3.1.

У 2020 році до основних видів продукції "Хмельницькобленерго" відносився розподіл електричної енергії постачальникам та споживачам Хмельницької області.

Чистий дохід від реалізації продукції становив:

у 2019 році - 1383911 тис. грн, у тому числі:

- розподіл електричної енергії - 1341823 тис. грн;

- реактивна електроенергія - 42088 тис. грн.

у 2020 році - 1731437 тис. грн, у тому числі:

- розподіл електричної енергії - 1674138 тис. грн;

- реактивна електроенергія - 32832 тис. грн.

У порівнянні з попереднім періодом у 2020 році отримано чистого доходу та доходу від надання послуг з розподілу електричної енергії на 25% більше.

Розподіл електроенергії становить 97% в загальному обсязі товарної продукції.



Рис. 3.1. Загальна модель економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Джерело: [35]

Треба відмітити, що розподіл електроенергії та відповідно товарна продукція залежать від сезонних змін, а саме в осінньо-зимовий сезон збільшується споживання електроенергії і навантаження на енергосистему та посилюється фактор дефіциту.

Аналізуючи стан фінансово-господарської діяльності Товариства за 2020 рік та фактори, які вплинули на формування кінцевих результатів, треба відмітити позитивну динаміку, а саме істотне підвищення дохідності, прибутковості та рентабельності у порівнянні з останніми роками.

За звітний період 2019-2021 рр. фінансові результати істотно збільшились, а саме: чистий дохід збільшився до 2275312 тис. грн з 1383911 тис. грн., або на 64,4%, фінансовий результат від операційної діяльності збільшився до 190506

тис. грн. з 91348 тис. грн., або у 2,1 рази, фінансовий результат до оподаткування - до 244375 тис. грн. з 102910 тис. грн., або майже у 2,4 рази.

Відповідно до збільшення результативності операційної діяльності АТ «Хмельницькобленерго» за період 2019-2021 років сума чистого прибутку зросла за аналізований період теж – на 113250 тис. грн відповідно, що є досить позитивним фактом - рис. 3.2.

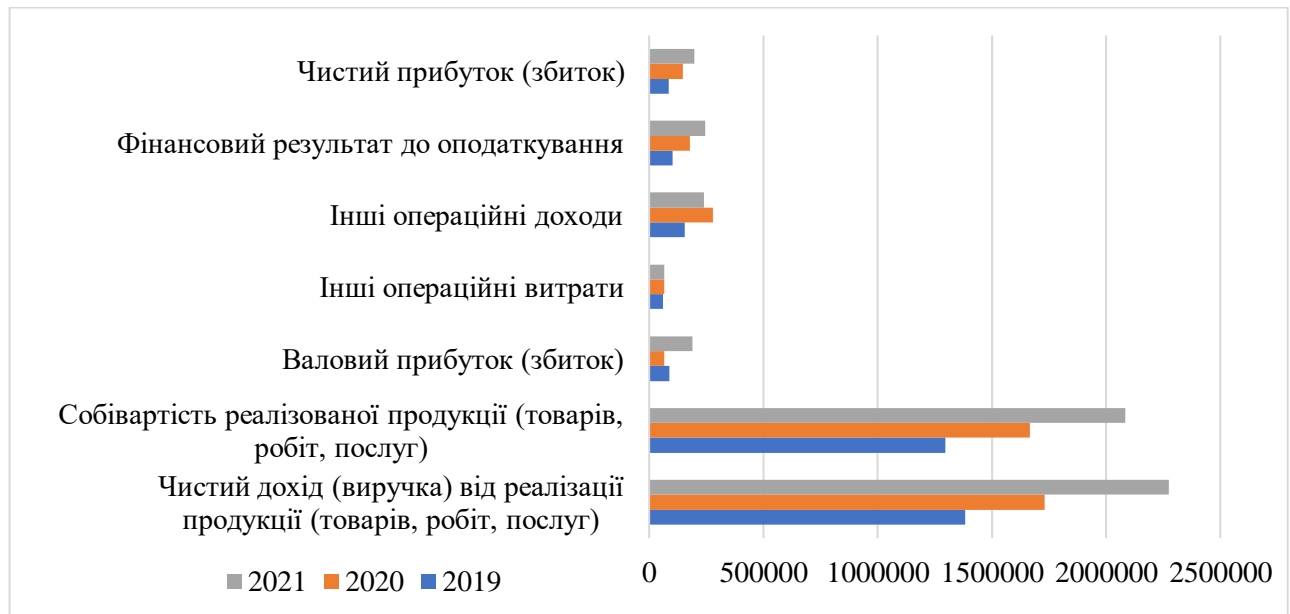


Рис. 3.2. Динаміка основних фінансових результатів АТ "Хмельницькобленерго" за 2019-2021 роки, тис. грн

Джерело: за даними АТ

Відмічено значне збільшення показника EBITDA на 119597 тис грн., або на 39,98%, що характеризує високу інвестиційну привабливість Товариства, значну ринкову вартість та платоспроможність.

Отриманий за 2021 рік чистий фінансовий результат (прибуток) в сумі 198961 тис. грн. перевищує аналогічний результат минулого року на 113250 тис. грн., або у 2,32 рази. Відповідно до 1,09 грн. з 63,70 коп. порівняно з 2019 роком зросла дохідність однієї акції, яка є найбільшою за весь період діяльності Товариства з 1995 року.

Показники фінансового стану Товариства: коефіцієнт рентабельності діяльності за поточний період становить 8,4, що майже в 1,4 рази більше ніж в попередній період; коефіцієнт рентабельності активів - 5,3, що в 1,6 рази більше

ніж у попередньому періоді. Досягнутий рівень показників характеризує високу ефективність діяльності та використання активів Товариства у 2020 році.

Позитивним фактором є постійна динаміка зростання власного капіталу - у 2020 році визначається істотне його збільшення порівняно з попереднім періодом на 27506 тис. грн. в основному за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

Головною метою аналізу фінансових результатів є визначення повноти та якості їх отримання, оцінка динаміки абсолютних і відносних показників, спрямованості, ступеню і частки впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявлення та оцінка можливих резервів їх зростання. При аналізі фінансових результатів доцільним є використання горизонтального та вертикального методів аналізу. Відповідно до них на основі даних фінансової звітності АТ складемо аналітичну таблицю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналітична таблиця для аналізу фінансових результатів, 2022 р.

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За аналогічний період попереднього року, тис. грн	Абсолютне відхилення, +/-, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2393975	2275312	118663
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	2470512	2084806	385706
Валовий: прибуток	2090	-	190506	-190506
збиток	2095	76537	-	76537
Інші операційні доходи	2120	277480	240831	36649
Адміністративні витрати	2130	128411	118013	10398
Інші операційні витрати	2180	60339	72999	-12660
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	12193	240325	-228132
Інші фінансові доходи	2220	67	0	67
Інші доходи	2240	48552	4889	43663
Фінансові витрати	2250	3441	0	3441
Інші витрати	2270	40615	839	39776
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	16756	244375	-227619
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-4484	-45414	40930
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	12272	198961	-186689

Джерело: за даними АТ

Як свідчать результати розрахунків, наведені у табл. 3.1, АТ «Хмельницькобленерго» за 2022 рік мало валовий збиток у розмірі 76537 тис. грн, що у порівнянні з попереднім 2021 роком є значно гіршим результатом діяльності, пов'язаної з реалізацією робіт і послуг АТ. Впродовж останнього звітнього року сума інших операційних доходів склала 277480 тис. грн (що на 36649 тис. грн більше обсягу попереднього року), а інші операційні витрати зменшились на 12660 тис. грн і склали 60339 тис. грн. Адміністративні витрати зросли на 10398 тис. грн. Зазначимо, що витрат на збут дане акціонерне товариство не має, що пов'язано зі специфікою його діяльності.

Таким чином, фінансовий результат від операційної діяльності у вигляді прибутку за 2022 рік склав 12193 тис. грн, що на 228132 тис. грн менше у порівнянні з попереднім звітним роком.

За останній звітний рік суттєвих змін зазнали інші доходи (зросли на 43663 тис. грн) та інші витрати (збільшились на 39776 тис. грн).

Усі перераховані вище фактори спричинили зменшення суми фінансового результату АТ до оподаткування на 227619 тис. грн, а чистого прибутку – на 186689 тис. грн відповідно.

Таблиця 3.2

Сукупний дохід АТ «Хмельницькобленерго», 2022 р.

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За аналогічний період попереднього року, тис. грн	Абсолютне відхилення, +/-, тис. грн
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	2366391	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	2366391	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	425950	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	1940441	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	1952713	198961	+1753752

Джерело: за даними АТ

За даними табл. 3.2 можемо зробити висновок про суттєве зростання

сукупного доходу досліджуваного акціонерного товариства – зі 198961 тис. грн у 2021 році до 1952713 тис. грн у 2022 році, або на 1753752 тис. грн.

Позитивні процеси, що відбуваються у Товаристві, та істотне покращення кінцевих результатів (збільшення дохідності, прибутку) спрямовані на захист інтересів акціонерів і споживачів електроенергії та сприяють залученню інвестицій в розвиток.

Важливе місце в аналізі діяльності підприємства посідає розрахунок показників рентабельності, які доречно поділити на наступні групи:

- 1) аналіз рентабельності активів і капіталу;
- 2) аналіз рентабельності продажів;
- 3) аналіз рентабельності грошових потоків [71].

Економічний зміст показників рентабельності полягає в тому, що вони характеризують прибуток, який отримують з кожної грошової одиниці засобів (власних або залучених), вкладених у підприємство. Аналіз динаміки основних показників зробимо за даними таблиці 3.3.

За показником рентабельності продажу робимо висновок, що після вирахування з отриманого доходу всіх витрат у 2021 році залишається 0,08 грн. прибутку від кожної гривні продажу (у 2019 та 2020 роках – 6 та 4 копійки прибутку відповідно).

Рентабельність капіталу (інша назва цього показника – коефіцієнт "прибуток/капітал") характеризує ефективність використання підприємством власного капіталу. Наведені показники засвідчують зростання рентабельності власного капіталу – з 0,04 до 0,09 п., а от зростання коефіцієнта "прибуток/весь капітал" засвідчує зростання рівня рентабельності всього капіталу у звітному році порівняно з базисним на 6 відсотків.

Говорячи про аналіз фінансових результатів підприємства, доречно звернути увагу на те, що аналіз не може бути зосереджений лише на аналізі прибутку або грошового потоку.

Таблиця 3.3

Показники рентабельності АТ "Хмельницькобленерго" за 2019-2021 роки

№ з/п	Назва показника	Порядок розрахунку	Роки			Абсолютне відхилення, +/-
			2019	2020	2021	
1.	Рентабельність продажу	Прибуток від реалізації продукції / Виручка від реалізації	0,06	0,04	0,08	+0,02
2.	Рентабельність основної діяльності	Прибуток від реалізації продукції / Витрати виробництва	0,07	0,04	0,09	+0,02
3.	Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / Власний капітал	0,04	0,07	0,09	+0,05
4.	Період окупності власного капіталу	Власний капітал / Чистий прибуток	22,73	14,13	10,91	-11,82
5.	Рентабельність усього капіталу підприємства	Загальний прибуток / Підсумок балансу	0,14	0,17	0,20	+0,06
6.	Рентабельність перманентного (змінного капіталу)	Загальний прибуток / Підсумок I розділу пасиву балансу	0,19	0,23	0,27	+0,08

Джерело: розраховано автором за даними АТ

Оскільки кожна група показників рентабельності надає уявлення про певну сторону діяльності підприємства. Тому тільки здійснення комплексного аналізу дозволить об'єктивно оцінки результати діяльності підприємства та вчасно впроваджувати заходи реагування на їх погіршення.

3.2. Аналіз впливу основних факторів на зміну фінансових результатів

Бухгалтерський прибуток є абсолютним узагальнюючим показником ефективності підприємницької діяльності підприємства. Зростання бухгалтерського прибутку визначає потенційну можливість підвищення ділової активності, рівня рентабельності та ефективності бізнесу в цілому, а також демонструє зміцнення фінансової стійкості. Порядок формування бухгалтерського прибутку регламентується низкою нормативно-правових актів.

Інформаційною базою факторного аналізу бухгалтерського прибутку для зовнішнього користувача виступають показники форми № 2 звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

При внутрішньому аналізі крім бухгалтерської звітності використовуються дані синтетичного і аналітичного обліку за такими рахунками, наприклад: загальногосподарські витрати; товари; готова продукція; витрати на продаж; продажі; інші доходи і витрати; прибутки та збитки тощо.

Фінансовий результат від операційної діяльності охоплює результати основної та інших видів діяльності. Прибуток (збиток) від основної операційної діяльності промислового підприємства становить різницю виручки від реалізації продукції у діючих договірних цінах (без ПДВ і акцизного збору) та повної собівартості реалізованої продукції. Зміна прибутку від реалізації (робіт, послуг) може перебувати під впливом зміни:

- обсягу реалізації;
- структури реалізації продукції;
- собівартості реалізованої продукції;
- цін на продукцію.

Для розрахунку впливу факторів на зміну прибутку від реалізації використовують порівняльні дані відповідних форм звіту про фінансові результати та перерахунок фактичної реалізації продукції за базовими цінами і витратами [64]. Побудуємо аналітичну табл. 3.4.

Загальне відхилення з прибутку від реалізації продукції становить:

$$-76537 - 190506 = -267043 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо вплив перелічених вище факторів на цю зміну.

1. Між зміною обсягу реалізації робіт, послуг і прибутку наявний прямий зв'язок за умови незмінної рентабельності окремих послуг. Щоб розрахувати вплив обсягу реалізації послуг (робіт) на відхилення з прибутку, треба базове значення прибутку від реалізації скоригувати на приріст виручки від реалізації за незмінних цін на продукцію:

$$\Delta \text{Поб} = \text{П}_0 \frac{\text{ЧД}'}{\text{ЧД}_0} - 1 \quad (3.1)$$

для АТ «Хмельницькобленерго» дорівнюватиме
 $190506 * (2373587 / 2275312 - 1) = 8228,3$ тис. грн

Таблиця 3.4

Факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (основної операційної діяльності) АТ «Хмельницькобленерго», тис. грн

Назва показника	Базовий період – 2021 р.	Фактично за базовими цінами та витратами	Фактичний період – 2022 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2275312	2373587	2393975
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2084806	2341520	2470512
Валовий прибуток (збиток)	190506	32067	-76537

Джерело: розраховано автором

2. Зміна структури реалізації робіт, послуг може призвести до зміни прибутку, якщо обсяг продажу не змінюється внаслідок різної рентабельності окремих виробів. Щоб розрахувати вплив структурних зрушень, потрібно знайти відхилення між прибутком фактичної реалізації за базовими цінами і витратами та базовим прибутком, а отриманий результат скоригувати на вплив обсягу реалізації:

$$\Delta \text{Пстр} = (\text{П}' - \text{П}_0) - \Delta \text{Поб} \quad (3.2)$$

що за умовами АТ «Хмельницькобленерго» дорівнюватиме:

$$(32067 - 190506) - 8228,3 = -166667,3 \text{ тис. грн.}$$

3. Між зміною собівартості і прибутком є зворотний зв'язок, за яким величина зниження (зростання) собівартості реалізованих робіт, послуг є адекватною відповідному приросту (зменшенню) прибутку від реалізації продукції. Для того, щоб розрахувати вплив собівартості на зміну прибутку від реалізації робіт, послуг, треба від собівартості фактично реалізованих робіт, послуг відняти собівартість фактичної реалізації за базовими витратами і змінити означення одержаного результату:

$$\Delta Пс = - (C\phi - C') \quad (3.3)$$

що за нашими умовами становитиме

$$- (2470512 - 2341520) = -128992 \text{ тис. грн.}$$

4. Між зміною цін на роботи, послуги і прибутком від реалізації існує прямий зв'язок, за яким приріст прибутку за незмінних інших умов пропорційний до індексу приросту цін на роботи, послуги. Щоб розрахувати вплив цін, потрібно від виручки фактично реалізованих робіт, послуг відняти фактичну реалізацію за базовими цінами:

$$\Delta Пц = B\phi - B' \quad (3.4)$$

що для АТ «Хмельницькобленерго» становитиме:

$$2393975 - 2373587 = 20388 \text{ тис. грн.}$$

Узагальнений результат розрахунку впливу факторів має такий вигляд.

1. Зміна обсягу продажу робіт, послуг = 8228,3 тис. грн.
2. Структурні зміни у реалізації робіт, послуг = -166667,3 тис. грн.
3. Зміна собівартості реалізованих робіт, послуг = -128992 тис. грн.
4. Зміна цін реалізації продукції = 20388 тис. грн.
5. Сума відхилень = -267043 тис. грн.

Прибуток (збиток) за видами діяльності АТ «Хмельницькобленерго» непрофільного характеру (торгівлі, будівництва) аналізують за тими самими або аналітичними факторами. Однак треба врахувати галузеву специфіку цих видів діяльності.

Прибуток (збиток) іншої операційної діяльності АТ «Хмельницькобленерго» визначатиметься як сальдо інших операційних доходів і витрат. Так, до інших операційних доходів належать дохід від операційної оренди, дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо. А до інших операційних витрат належить собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні (безнадійні) борги, втрати від знецінення запасів, витрати від операційних курсових різниць, визнані економічні санкції, відрахування для забезпечення подальших операційних

витрат тощо. При аналізі резервів прибутку іншої операційної діяльності дають індивідуальну оцінку кожному факту таких доходів або витрат, обґрунтованості виробничо-фінансового менеджменту, який зумовлює операції, дії внутрішніх і зовнішніх факторів.

Резервами зростання бухгалтерського прибутку в найзагальнішому вигляді є:

- зростання обсягу виробництва і продажів продукції;
- поліпшення структури асортименту і підвищення конкурентоспроможності продукції;
- скорочення витрат на виробництво і реалізацію продукції за рахунок зменшення невиправданих витрат і ліквідації непродуктивних витрат;
- здійснення гнучкої цінової політики;
- оперативний контроль за станом дебіторської і кредиторської заборгованості;
- реалізація грамотної інвестиційної та фінансової політики;
- маркетингові дослідження ринку товарів, робіт і послуг тощо.

ВИСНОВКИ

У процесі написання кваліфікаційної роботи було опрацьовано та вивчено економічний зміст фінансових результатів, доходів і витрат, а також їх значення у системі управління енергетичним підприємством.

1. Встановлено, що сутність фінансового результату подається різними визначеннями, що наведені як в сучасній науковій літературі, так і в нормативних джерелах, розкрито різні підходи до визначення даного поняття, що пояснюється його складністю. Отже, фінансовий результат у системі управління підприємства виступає у формі прибутку, що дає змогу нарощувати обсяги виробництва.

2. Розглянуто класифікації фінансових результатів з метою їх обліку, контролю і аналізу та порядок їх формування на підприємстві. Підприємствам необхідно суворо дотримуватися класифікації, щоб надавати якісну облікову інформацію зацікавленим користувачам. Тобто, класифікація доходів, витрат і результатів у системі діяльності поділяється за видами діяльності та ознаками.

3. Досліджено нормативно-правове регулювання обліку, контролю і аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Встановлено, що основними нормативними документами є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, НП(С)БО 1, НП(С)БО 15, НП(С)БО 16, що визначають особливості ведення обліку доходів, витрат та фінансових результатів. Тому АТ «Хмельницькобленерго» має дотримуватись законів, нормативних актів для ведення чіткого обліку.

4. Визначено особливості організації обліку доходів, витрат та результатів на підприємстві. Досліджуване підприємство веде облік згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Наказу про облікову політику на підприємстві. Аналітичний та синтетичний облік у акціонерному товаристві ведеться відповідно до типових субрахунків бухгалтерського обліку, а проводки створюються та узагальнюються відповідно до робочого плану рахунків, відображаються згідно первинних документів.

5. Досліджено систему внутрішньогосподарського контролю за витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства. Встановлено, що ефективна система внутрішньогосподарського контролю дозволяє достовірно виявляти переваги і недоліки та розробляти заходи щодо покращення фінансових показників діяльності.

6. Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності АТ "Хмельницькобленерго". Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. Відповідно до поданих пропозицій та НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності підприємств. Для розмежування відображення фінансових результатів в обліку запропоновано ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 «Результат операційної діяльності», а саме: 7911 «Результат основної діяльності» і 7912 «Результат іншої операційної діяльності». Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту.

7. Організація обліку фінансових результатів – важлива частина діяльності підприємства (компанії). Системи фінансового обліку включають в себе: оперативний, управлінський та фінансовий облік, у межах яких отримують інформацію про фінансові результати. 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.

8. Головною метою аналізу фінансових результатів є визначення повноти та якості їх отримання, оцінка динаміки абсолютних і відносних показників,

спрямованості, ступеню і частки впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявлення та оцінка можливих резервів їх зростання.

Результати досліджень засвідчили, що АТ «Хмельницькобленерго» за 2022 рік мало валовий збиток у розмірі 76537 тис. грн, що у порівнянні з попереднім 2021 роком є значно гіршим результатом діяльності, пов'язаної з реалізацією робіт і послуг АТ. Впродовж останнього звітнього року сума інших операційних доходів склала 277480 тис. грн (що на 36649 тис. грн більше обсягу попереднього року), а інші операційні витрати зменшились на 12660 тис. грн і склали 60339 тис. грн. Адміністративні витрати зросли на 10398 тис. грн. Зазначимо, що витрат на збут дане акціонерне товариство не має, що пов'язано зі специфікою його діяльності.

Таким чином, фінансовий результат від операційної діяльності у вигляді прибутку за 2022 рік склав 12193 тис. грн, що на 228132 тис. грн менше у порівнянні з попереднім звітним роком.

За останній звітний рік суттєвих змін зазнали інші доходи (зросли на 43663 тис. грн) та інші витрати (збільшились на 39776 тис. грн).

Усі перераховані вище фактори спричинили зменшення суми фінансового результату АТ до оподаткування на 227619 тис. грн, а чистого прибутку – на 186689 тис. грн відповідно.

За показником рентабельності продажу робимо висновок, що після вирахування з отриманого доходу всіх витрат у 2021 році залишається 0,08 грн. прибутку від кожної гривні продажу (у 2019 та 2020 роках – 6 та 4 копійки прибутку відповідно).

9. Зміна прибутку від реалізації (робіт, послуг) може перебувати під впливом зміни:

- обсягу реалізації;
- структури реалізації продукції;
- собівартості реалізованої продукції;
- цін на продукцію.

Узагальнений результат розрахунку впливу факторів за 2021-2022 роки

має такий вигляд:

1. Зміна обсягу продажу робіт, послуг = 8228,3 тис. грн.
2. Структурні зміни у реалізації робіт, послуг = -166667,3 тис. грн.
3. Зміна собівартості реалізованих робіт, послуг = -128992 тис. грн.
4. Зміна цін реалізації продукції = 20388 тис. грн.
5. Сума відхилень = -267043 тис. грн.

Таким чином, поряд з потужною системою внутрішнього контролю та ефективними прийомами бюджетування виважена облікова політика щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності енергетичних підприємств є одним із засобів поліпшення результатів їх діяльності, оскільки саме в Наказі про облікову політику керівник затверджує основні форми та методи ведення бухгалтерського обліку і, як наслідок, у власників підприємства з'являється альтернатива пошуку додаткових резервів оптимізації прибутковості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат діяльності підприємства. *Вісник житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир, 2014. № 3. С. 40–42.
2. Белопольська Т.В. Напрями фінансового моніторингу в системі управління. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2011. № 1 (1). С. 38-41. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2011/n1.htm>
3. Бурлака С.М., Шушлякова О. В. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/92.pdf>.
4. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз : навч. посіб.. Житомир : Рута, 2003. 608 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир: Рута, 2003. 726 с.
6. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. 31.12.1999 р. №318. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 05.11.2023).
7. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2009. 23 с.
8. Гавриленко О.Є. Облік і внутрішній контроль фінансових результатів на підприємствах міського транспорту : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2019. 21 с.
9. Говоруха В.В., Васильєва В.Г. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. *Науковий журнал «ЛЮГОС. Мистецтво наукової думки»*. №1. Грудень, 2018. С. 36-38.
10. Голуб Н. М. Вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. Економічні науки*. Київ, 2015. № 2. С. 82–83.

11. Губарик О.М. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Миколаїв, 2016. Вип. 14. С. 932-936.
12. Губарик О.М., Макуха К.О. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки. Серія «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»*. 2016. Вип. 14. С. 932-936.
13. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
14. Дохід: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 05.11.2023)
15. Єршова Н.Ю., Кондратьєв Б.О., Ганжела К.І. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком на підприємствах. *Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: збірник матеріалів 5-ї Міжнар. наук.-практ. конф.*, 6 жовтня 2018 р. Луцьк, 2018. С. 64–67.
16. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р., чинне. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 01.12.2023).
17. Загородній А.Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.
18. Задорожній З. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 12. С. 27–31.
19. Заповнення розділу I «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати (форма №2). URL: <https://www.buhoblik.org.ua/normativka/001/buh0262.html> (дата зверн.: 9.11.2023).
20. Звітність підприємств: навчальний посібник; за ред. Ю.А. Вериги. Полтава: ТОВ «Видавництво «Інтергафіка», 2005. 656 с.

21. Зятковський І.В. Фінанси підприємства: навчальний посібник. 2-е вид., перероб. та доп. К.: Кондор, 2003. 364 с.
22. Іванюта П.В., Левченко З.М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 368 с.
23. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Економічні науки*. Львів, 2014. № 794. С. 172–180.
24. Кашканов А. А. Аналіз витрат фінансової діяльності з урахуванням зміни структурних елементів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. Житомир, 2016. № 1. С. 4–9.
25. Квасний А.А., Мазур Н.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємства. *Економіка, облік, фінанси та право: стратегічні пріоритети розвитку в умовах глобалізації: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (Кропивницький, 28 листопада 2023 р.): у 2 ч. Кропивницький: ЦФЕНД, 2023. Ч. 2. С. 13-15 (63 с.)
26. Кірсанова Ю.В. Механізм фінансово-економічного забезпечення діяльності обслуговуючих кооперативів з водопостачання та водовідведення з кодом неприбутковості 0011. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2013. №2 (7). С. 135-143. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n2.html>.
27. Малюга Н.М. Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2004. № 2 (28). С.119-129.
28. Мардус Н.Ю., Корсунова К.Ю. Сутність фінансових результатів підприємства і визначення їх місця у обліку, аудиті та аналізі. Інноваційно-інвестиційне забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України: колективна монографія / ред. О.В. Манойленко. Харків : НТУ «ХП», 2017. Розд. 1. С. 29–37.
29. Мардус Н.Ю., Мардус О.О. Формування поняття «прибуток» і

визначення основних аспектів управління ним. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. Вип. 28. Ч. 1. С. 132–135.

30. Мардус Н.Ю., Руденко К.Ю. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку та аудиту прибутку підприємства. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2021. № 6 (76). DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2021-76-18>

31. Мардус Н.Ю., Шкарлат А. Питання інформаційного забезпечення обліку, аудиту і аналізу фінансових результатів. *International Scientific Conference Formation of Modern Economic. Area : Benefits, Risks, Implementation Mechanisms: Conference Proceedings, Part III*, Tbilisi: SSOTU, 2016. P. 228–231.

32. Масленников Є.І., Чкан А.А. Дослідження розвитку ринку фінансових послуг України. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2012. № 2 (3). С. 105-110. URL: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>

33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433. URL: <http://dtki.com.ua/show/2cid010035.html>

34. Міжнародні стандарти фінансової звітності; за ред. С.Ф. Голова. К.: Фенікс, 2009. 367 с.

35. Мірошніченко Т.А. Організація внутрішнього контролю над інвестиційною діяльністю. *Нова модель економічного росту: науково-теоретичні проблеми та механізм реалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (22–24 квітня 2014 р.)*. 2014. Т. 1. С. 158-163.

36. Нагорна І. В., Бондаренко В. О. Облік і аналіз фінансового результату в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9577> (дата звернення: 08.10.2023). DOI: [10.32702/2307-2105-2021.11.103](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.11.103)

37. Облік фінансових результатів підприємства. Головбух: офіц. сайт. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7834-oblk-fnansovih-rezultati-pdprimstva>

38. Озеран А.В. Теорія та методологія формування фінансової звітності

підприємств: моногр. К.: КНЕУ, 2015. 471 с.

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

40. Паулі В.К., Сидоров С.Б. Основні положення організації внутрішнього аудиту діяльності енергопідприємств. *Енергетик*. 2000. № 5. С. 20–22.

41. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. М-вом фінансів України 30 лист. 1999 р. Дата оновлення 10.01.2012. *Законодавство України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

42. Податковий кодекс України: Закон України від 01.01.2016 № 2755-17. Дата оновлення 25.11.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

43. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 528 с.

44. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704. URL: <http://www.licasoft.com.ua/component/>

45. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення 18.11.2016 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

46. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28 лютого 2000 р., зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=419-2000-%EF>.

47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV-ВР від 16.07.99 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 01.12.2018).

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

2011. 257 с.

49. Ратушна О.П. Облік і аналіз фінансових результатів: методика та організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 18 с.

50. Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. Харків, 2015. № 25 (1134). С. 25–34.

51. Рета М.В., Пляка Г. О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. URL: <https://www.kpi.kharkov.ua/archive>.

52. Сідун В. А., Пономарьова Ю. В. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2011. 436 с.

53. Семерунь Л.В. Ефективність управління фінансовими результатами торговельних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Донецьк, 2011. 22 с.

54. Скалюк Р.В. Економічний механізм управління фінансовими результатами господарської діяльності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Хмельницький, 2012. 25 с

55. Скалюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. URL: http://www.nbu.gov.ua/portall/natural/npkntu_e.

56. Скрипник М.Є. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні виробничим підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2014. 26 с.

57. Степаненко О. І. Інтерпретація обліково-економічної категорії «фінансові результати», їх класифікація. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2022-41-21>

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

59. Труфіна Ж. С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореф. дис.

на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2010. 22 с.

60. Туз О.К., Бурковська А.В. Організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 8. 2015. С. 644-646.

61. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі підприємств пивоварної галузі України): теорія, методика, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2008. 21 с.

62. Фещенко О.П. Розрахунок показників фінансового стану господарських товариств з урахуванням нових форм фінансової звітності. *Бізнес Інформ*. 2015. № 2. С. 229–236

63. Хачатрян В.В. Формування механізму внутрішнього контролю за використанням прибутку торговельних підприємств. *Економічний аналіз*. 2011. Випуск 8. Частина 2. С. 322–340.

64. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та аналіз її показників: навчальний посібник. 2-е вид., перероб. і доп. К.: Центр учбової літератури, 2002. 360 с.

65. Червінська С.Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 6 С. 107-110.

66. Шипіна С.Б. Бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2013. 23 с.

67. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир, 2012. № 1(59). С. 229–232.

68. Шипіна С.Б. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. Житомир : ЖДТУ, 2012. Випуск

1 (22). С. 400–408.

69. Шлапак Д.В. Фінансові результати діяльності підприємства: сутність, порядок формування та відображення в обліку. *X Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України»*. URL: <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2016/85.pdf>

70. Шматковська Т.О., Ярош В.В. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : збірник наукових праць / ред. кол. : І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. Випуск 25. С. 200–205.*

71. Шум М.А., Паскова О.В. Особливості обліку та аналізу фінансових результатів промислових підприємств в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Вип. 25. Част. 2. 2017. С. 179-182.*

72. Якименко А.В. Управління фінансовими результатами діяльності підприємства. *Економічний простір. Економіка та управління підприємствами. Харків, 2013. № 5. С. 47–55.*

ДОДАТКИ