

**ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ
ЗАКЛАД «МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ
ПЕРСОНАЛОМ»
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ МЕНЕДЖМЕНТУ, ЕКОНОМІКИ
ТА ФІНАНСІВ**

Кафедра фінансів, банківської та страхової справи

ЛОБА КАТЕРИНА РОМАНІВНА

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: **МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
ДІЯЛЬНОСТІ, ЇЇ АНАЛІЗ ТА АУДИТ
(на прикладі ТОВ «Ельфа лабораторія»))»**

Група: Е – 08 -24 М1ООп (2.0з)

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Рівень вищої освіти: другий (магістерський)

*Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень.
Використання ідей, результатів, текстів інших авторів мають посилання на
відповідне джерело.*

_____ Лоба К.Р.

Науковий керівник _____ к.е.н., доцент Цімошинська О.В.

Допущено до захисту ЕК

Завідувач кафедри _____ д.е.н., професор Кришталь Г.О.

Київ 2026

ЗМІСТ

ВСТУП	6
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО РЕЗУЛЬТАТІВ ЙОГО ДІЯЛЬНОСТІ, ЇХ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ	11
1.1. Економічна сутність і роль фінансових результатів у діяльності підприємства	11
1.2. Звіт про фінансові результати як ключовий елемент системи фінансової звітності	24
1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення та наукових джерел за темою дослідження	38
1.4. Організаційно-економічні особливості діяльності та облікова політика ТОВ «Ельфа лабораторія»	48
Висновки до розділу 1	71
Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	73
2.1. Бухгалтерський облік фінансових результатів як основа підготовки відповідної звітності	73
2.2. Порядок і особливості складання Звіту про фінансові результати	82
2.3. Особливості формування Звіту про фінансові результати в межах фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва (включаючи спрощену форму)	89
2.4. Напрями вдосконалення методики складання Звіту про фінансові результати	93
Висновки до розділу 2	102
Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	104
3.1. Зміст, значення та основні цілі аналізу Звіту про фінансові результати	
3.2. Методичні підходи та організаційні засади проведення аналізу	

	3
фінансових результатів	105
3.3. Напрями підвищення ефективності фінансових результатів підприємства	113
Висновки до розділу 3	119
Розділ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЩОДО РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	121
4.1. Теоретичні засади, цілі та принципи аудиту фінансових результатів підприємства	121
4.2. Послідовність проведення аудиту фінансової звітності ТОВ «Ельфа лабораторія» щодо результатів діяльності	129
4.3. Підготовка аудиторського висновку за результатами перевірки фінансової звітності	134
Висновки до розділу 4	136
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	138
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	145
ДОДАТКИ	158

ВСТУП

Актуальність теми. Функціонування будь-якого підприємства спрямоване на досягнення певних економічних результатів, які знаходять своє відображення у фінансовій формі — фінансових результатах діяльності. Саме вони виступають узагальнюючим індикатором ефективності господарювання, відображаючи кінцеві наслідки використання ресурсного потенціалу підприємства. Фінансові результати є ключовим критерієм оцінки результативності діяльності суб'єкта господарювання, оскільки дозволяють визначити рівень його прибутковості, стабільності та конкурентоспроможності на ринку. Таким чином, вони відіграють визначальну роль у процесі прийняття управлінських рішень та формування стратегії розвитку підприємства.

Основним джерелом інформації про фінансові результати діяльності підприємства в Україні є Звіт про фінансові результати, який формується відповідно до Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на підставі даних бухгалтерського обліку. Його зобов'язані складати всі підприємства, установи та організації, що мають статус юридичної особи та здійснюють діяльність на території України. Даний звіт є складовою фінансової звітності та містить систематизовану інформацію про доходи, витрати та кінцеві фінансові результати підприємства за певний звітний період. Він забезпечує можливість детального аналізу структури прибутку або збитку, а також виявлення основних факторів, що впливають на формування фінансового результату.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання широкому колу користувачів — як внутрішніх, так і зовнішніх — повної, достовірної та неупередженої інформації про результати діяльності підприємства, зокрема про його доходи, витрати, прибутки та збитки. Якість формування цього звіту має вирішальне значення, адже саме від рівня його точності, об'єктивності та аналітичної наповненості залежить обґрунтованість управлінських рішень. Зокрема, ефективне використання інформаційного потенціалу звіту сприяє оптимізації процесу управління прибутковістю, підвищенню рентабельності та

забезпеченню фінансової стійкості підприємства в умовах динамічного ринкового середовища.

Ступінь дослідження проблеми вітчизняними і зарубіжними вченими.

Питання складання, аналізу та аудиту Звіту про фінансові результати є предметом активного наукового дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Висока значущість цього виду звітності зумовила його широке висвітлення у наукових працях, монографіях, навчально-методичній літературі та фахових періодичних виданнях. Суттєвий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів формування та аналізу фінансових результатів здійснили такі відомі науковці, як Валерій Сопко, Віктор Шилов, Ніна Ткаченко, Федір Бутинець, Сергій Голов, Анатолій Загородній, Геннадій Давидов, Віктор Костюченко, Валерій Лень, Віктор Глитвенко, Леонід Іванов, Олена Коблянська, Юрій Верига, Олександр Лишиленко, Микола Камлик, Наталія Нашкерська, Ніна Верхоглядова, Ірина Кравченко, Григорій Ямборський, Іван Пилипенко, Тетяна Кучеренко, Юлія Кловська та інші дослідники. Їхні наукові напрацювання заклали теоретичне підґрунтя для подальшого вдосконалення методики обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів підприємств.

Практичне значення одержаних результатів. Об'єктивне, точне та неупереджене формування Звіту про фінансові результати, а також його комплексний аналіз і аудит виступають дієвим інструментом управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Якісно підготовлена та належним чином проаналізована фінансова інформація створює підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на підвищення прибутковості, забезпечення стабільного розвитку та зміцнення фінансової стійкості суб'єкта господарювання. Практична цінність отриманих у магістерській роботі результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення організації та методичного забезпечення процесів складання Звіту про фінансові результати, а також підвищення ефективності його аналізу й аудиту на підприємствах різних форм власності.

Мета і завдання дослідження. Метою даної магістерської роботи є

поглиблене дослідження теоретико-методологічних засад, а також практичних аспектів формування фінансової звітності підприємства щодо фінансових результатів діяльності, включаючи питання її аналізу та аудиторської перевірки.

Для досягнення поставленої мети у роботі визначено та послідовно вирішено комплекс взаємопов'язаних завдань:

- обґрунтовано економічну сутність фінансових результатів діяльності підприємства та їх роль у системі управління;
- розкрито зміст і значення Звіту про фінансові результати як ключового елементу фінансової звітності підприємства;
- здійснено системний аналіз нормативно-правового забезпечення та науково-методичної літератури з досліджуваної проблематики;
- наведено організаційно-економічну характеристику та особливості облікової політики підприємства ТОВ «Ельфа лабораторія»;
- досліджено методичні та організаційні засади обліку фінансових результатів як інформаційної бази для складання фінансової звітності;
- проаналізовано порядок складання Звіту про фінансові результати, з урахуванням особливостей його формування для суб'єктів малого підприємництва, зокрема у складі спрощеної фінансової звітності;
- визначено основні напрями вдосконалення процесу складання Звіту про фінансові результати підприємства;
- розкрито економічний зміст, значення та ключові завдання аналізу фінансових результатів діяльності підприємства;
- досліджено методику та організацію проведення аналізу Звіту про фінансові результати, а також оцінки показників рентабельності;
- узагальнено теоретичні засади, мету та принципи аудиту фінансової звітності підприємства;
- вивчено організаційні та методичні аспекти проведення аудиту фінансової звітності як основи перевірки показників фінансових результатів;
- визначено основні етапи здійснення аудиту фінансової звітності щодо

фінансових результатів діяльності підприємства;

- обґрунтовано порядок формування аудиторського висновку (думки аудитора) та особливості документального оформлення результатів аудиторської перевірки.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом магістерської роботи є сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів формування фінансової звітності підприємства щодо фінансових результатів діяльності, а також особливості її аналітичної інтерпретації та аудиторської перевірки. У межах дослідження основна увага приділяється обґрунтуванню методики складання відповідної звітності, визначенню її інформаційних можливостей та ролі в системі управління підприємством.

Об'єктом дослідження виступає процес організації та здійснення обліку, складання, аналізу і аудиту фінансової звітності про фінансові результати діяльності на прикладі підприємства ТОВ «Ельфа лабораторія». Такий підхід дозволяє поєднати теоретичні напрацювання з практичними аспектами функціонування реального суб'єкта господарювання.

Методи дослідження. Теоретичною та методичною основою дослідження слугували загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ і процесів. Зокрема, у роботі застосовано методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції, порівняння і узагальнення для розкриття економічної сутності фінансових результатів. Крім того, використано інструментарій економічного, зокрема фінансового аналізу, що дозволив оцінити динаміку та структуру показників діяльності підприємства. Важливу роль відіграли також методи економічної та фінансової статистики, які забезпечили кількісне обґрунтування отриманих висновків і підвищили достовірність результатів дослідження.

Інформаційна та методологічна база дослідження. Інформаційною основою виконання магістерської роботи стали чинні нормативно-правові акти України, зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, навчальні посібники, фахові періодичні видання та методичні рекомендації з

питань обліку, аналізу та аудиту фінансової звітності підприємств. Практичну складову дослідження сформували облікові дані, фінансова звітність та внутрішні документи підприємства ТОВ «Ельфа лабораторія», що забезпечило реалістичність і прикладну спрямованість отриманих результатів.

Наукова новизна одержаних результатів. У магістерській роботі здійснено комплексне та системне узагальнення теоретичних підходів до визначення сутності фінансових результатів діяльності підприємства та їх ролі в управлінні. Поглиблено методичні засади складання фінансової звітності про фінансові результати, а також удосконалено підходи до її аналізу й аудиту. Особливу увагу приділено розробці практичних рекомендацій щодо підвищення якості інформаційного забезпечення управління фінансовими результатами та вдосконалення процедур їх оцінки і контролю.

Обсяг і структура магістерської роботи. Магістерська робота викладена на 140 сторінках друкованого тексту та має логічно послідовну структуру. Вона складається зі вступу, чотирьох розділів, у межах яких системно розкрито теоретичні, методичні та практичні аспекти досліджуваної проблематики. Робота містить 35 таблиць і 11 рисунків, що ілюструють основні результати дослідження, а також висновки і пропозиції, спрямовані на вдосконалення практики складання, аналізу та аудиту фінансової звітності. Список використаних джерел налічує 115 найменувань. Додатки містять допоміжні матеріали, які доповнюють основний зміст роботи та підтверджують отримані результати.

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО РЕЗУЛЬТАТІВ ЙОГО ДІЯЛЬНОСТІ, ЇХ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

1.1. Економічна сутність і роль фінансових результатів у діяльності підприємства

Діяльність будь-якого підприємства спрямована на досягнення визначених економічних результатів, що знаходять своє відображення у формі фінансових результатів. Саме вони виступають кінцевою метою функціонування суб'єкта господарювання та узагальнюючим показником ефективності використання ресурсів. Фінансові результати характеризують рівень результативності господарської діяльності, слугують своєрідним індикатором її ефективності та займають центральне місце в системі оцінювання діяльності підприємства.

З огляду на значущість фінансових результатів у функціонуванні підприємства, питання визначення їх економічної сутності є предметом численних наукових досліджень. Водночас, незважаючи на значний науковий доробок, категорія «фінансові результати» досі не має єдиного загальноприйнятого трактування, що зумовлює наявність різних підходів до її розуміння та інтерпретації.

Слід зазначити, що у вітчизняному законодавстві відсутнє чітке визначення поняття «фінансові результати», хоча воно широко використовується у практиці управління, бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Зокрема, у системі бухгалтерського обліку передбачено відповідні рахунки для узагальнення інформації про фінансові результати, а також складається Звіт про фінансові результати, який за своєю значущістю посідає одне з провідних місць у структурі фінансової звітності після Балансу. Водночас ототожнення понять «прибуток» і «збиток» як єдиних форм прояву фінансових результатів у нормативних актах та обліковій практиці призводить до певної невизначеності цієї категорії як об'єкта управління.

Така ситуація негативно впливає на якість інформаційного забезпечення управлінських процесів, ускладнює формування об'єктивних даних про

результати діяльності підприємства, а також знижує ефективність контролю за господарськими операціями. У зв'язку з цим доцільним є нормативне закріплення сутності поняття «фінансові результати» на законодавчому рівні, а також уточнення змісту категорій «прибуток» і «збиток» з метою забезпечення їх однозначного трактування. Реалізація такого підходу потребує ґрунтовного аналізу існуючих наукових підходів до визначення зазначених понять та їх систематизації.

Таблиця 1.1.

Підходи науковців до визначення сутності поняття «фінансові результати»

Поняття «фінансові результати» 1	Автор (джерело) 2
...прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності	<i>Пушкар М.С.</i> Фінансовий облік. Підручник. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2012. – 628 с.
...прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (робіт (послуг))	<i>Бухгалтерський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза.</i> – Житомир: ЖПІ, 2010. – 672 с.
...прибутки або збитки, отримані від підприємницької діяльності юридичними чи фізичними особами за певний період (місяць, квартал, 9 місяців, рік)	<i>Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) [та ін.]</i> – К.: ВЦ «Академія», 2010. – 864 с.
...прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів та адміністративних витрат та витрат на збут відповідного виду діяльності та інших операційних витрат	<i>Пантелев В.П.</i> Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелев, О.С. Сніжко. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2020. – 239 с. –С.184
...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	<i>Загородній А.Г.</i> Облік і аудит: Термінологічний словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партия Г.О. – Львів: «Центр Європи», 2012. – 671 с. –С.510
...грошова форма підсумків господарської діяльності організації або їх підрозділів, виражена в прибутках або збитках	<i>Мочерний С.В.</i> Політична економія: навч. посібник / С.В. Мочерний. – К.: Знання-Прес, 2012. – 687 с.
...результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку)	<i>Шпінга С.Б.</i> Сутність поняття «фінансові результати» як суб'єкта бухгалтерського обліку//Вісник ЖДТУ.-2012.-№1(59).-С.229-232.-С.231
...різниця між майновим станом Поняття підприємства на кінець і початок звітного періоду	<i>Червінська С.Л.</i> Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. спец. 08.06.04 / С.Л. Червінська. – К., 2024. – 20 с.

Фінансові результати слід розглядати як багатогранну економічну категорію, що комплексно відображає підсумкову результативність господарської діяльності підприємства. У науковій літературі вони трактуються по-різному: як прибуток або збиток, як узагальнений підсумок діяльності, як

приріст або зменшення власного капіталу, а також як різниця між доходами та витратами підприємства. Така різноманітність підходів свідчить про складність і багатовимірність даної економічної категорії, що обумовлює необхідність її подальшого теоретичного осмислення та уточнення.

Наявність різноманітних підходів до трактування поняття фінансових результатів, на наш погляд, зумовлена складністю та багатовимірністю цієї економічної категорії. Її комплексний характер ускладнює формування єдиного універсального визначення. Крім того, поняття «фінансові результати» використовується у різних галузях економічної науки — таких як економічна теорія, економіка підприємства, мікроекономіка, фінанси, податкова система, бухгалтерський облік тощо. У кожній із цих сфер сформувалися власні підходи до розуміння зазначеної категорії, які враховують специфіку завдань, функцій та об'єктів дослідження.

Зокрема, Наталія Прохар у своїх дослідженнях акцентує увагу на двоаспектності категорій «прибуток» і «збиток», виокремлюючи їх кількісну та якісну характеристики. Олена Гринавцева удосконалила трактування поняття «фінансовий результат» з урахуванням вимог і положень стандартів бухгалтерського обліку. Дмитро Свідерський конкретизує фінансові результати як економічну категорію, що відображає підсумкову ефективність господарської діяльності. У свою чергу, Світлана Червінська розглядає фінансовий результат аграрного підприємства як зміну його майнового стану протягом звітного періоду, що дозволяє найбільш повно відобразити економічну сутність цього показника. Олена Вороніна підкреслює, що у сучасній науковій практиці домінують три ключові підходи до визначення фінансового результату — економічний, бухгалтерський та управлінський, кожен з яких має власні особливості інтерпретації.

У межах податкового регулювання спостерігається тенденція до ототожнення понять «фінансові результати» та «прибуток». Так, відповідно до положень Податкового кодексу України, зокрема статті 134, прибуток визначається як різниця між доходами звітного періоду та витратами,

включаючи собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і інші витрати звітного періоду. Такий підхід звужує зміст фінансових результатів, зводячи їх виключно до показника прибутку.

У сфері управлінського обліку, як зазначає Людмила Нападовська, доцільним є розмежування понять «фінансовий результат» та «управлінський результат». Зокрема, у фінансовому обліку результат діяльності визначається узагальнено — в цілому по підприємству — шляхом зіставлення витрат (за їх елементами) з обсягами діяльності. Натомість в управлінському обліку фінансові результати деталізуються за окремими видами продукції, центрами відповідальності, внутрішніми та зовнішніми сегментами. Такий підхід забезпечує більш глибоке розуміння ефективності діяльності окремих структурних підрозділів та напрямів діяльності підприємства. Відповідно, у межах управлінського обліку фінансовий результат розглядається як система показників, що характеризують ефективність окремих сегментів, тоді як у фінансовому обліку він узагальнюється на рівні підприємства в цілому.

Найбільш системним і комплексним, на наш погляд, є підхід, запропонований Світлана Шаніна. Дослідниця зазначає, що більшість існуючих визначень є обмеженими, оскільки не враховують сукупний вплив економічного, податкового та управлінського підходів на формування і відображення фінансових результатів у системі обліку. У зв'язку з цим вона пропонує вдосконалене трактування цієї категорії, спрямоване на підвищення якості нормативно-правового регулювання та інформаційного забезпечення управління підприємством. Такий підхід забезпечує більш чітке і однозначне розуміння фінансових результатів як об'єкта обліку і управління.

Отже, поділяючи наукову позицію Світлана Шаніна, доцільно визначати фінансовий результат як узагальнюючий підсумок господарської діяльності підприємства, що обчислюється як різниця між його доходами та витратами з урахуванням податкових платежів за певний звітний період. Такий результат може визначатися як у цілому по підприємству, так і за окремими видами діяльності, і знаходить своє відображення у формі прибутку або збитку.

Запропоноване трактування інтегрує різні наукові підходи до розуміння фінансових результатів, що сприяє підвищенню достовірності облікової інформації, її зрозумілості для користувачів та ефективності використання в процесі управління підприємством.

Фінансовий результат доцільно розглядати як узагальнюючу інтегровану категорію, що відображає підсумкову ефективність діяльності підприємства через співвідношення отриманих результатів і витрачених ресурсів. Його зміст розкривається через дві взаємопов'язані складові: обсяг отриманих економічних вигод та витрати, необхідні для їх досягнення. Інакше кажучи, фінансовий результат характеризує не лише те, «скільки отримано», але й «якою ціною це досягнуто», що дозволяє комплексно оцінити ефективність господарювання.

Економічним вираженням першої складової виступають доходи підприємства, тоді як друга складова знаходить своє відображення у витратах. Відповідно до положень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи трактуються як збільшення економічних вигод у формі надходження активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу підприємства (за винятком випадків, пов'язаних із внесками власників) протягом звітного періоду. Водночас витрати визначаються як зменшення економічних вигод, що проявляється у вибутті активів або виникненні додаткових зобов'язань, наслідком чого є зниження власного капіталу (за винятком його зменшення внаслідок вилучення чи розподілу між власниками).

Таким чином, фінансовий результат формується як підсумок взаємодії доходів і витрат, відображаючи кінцевий ефект діяльності підприємства та слугуючи базою для оцінювання його прибутковості, ефективності управління ресурсами та перспектив подальшого розвитку.

Фінансовий результат формується як різниця між доходами, отриманими підприємством у процесі здійснення господарської діяльності, та витратами, понесеними для їх досягнення. Він відображає загальну ефективність функціонування суб'єкта господарювання та проявляється у вигляді одного з

двох альтернативних показників — прибутку або збитку, які характеризують відповідно позитивний або негативний підсумок діяльності.

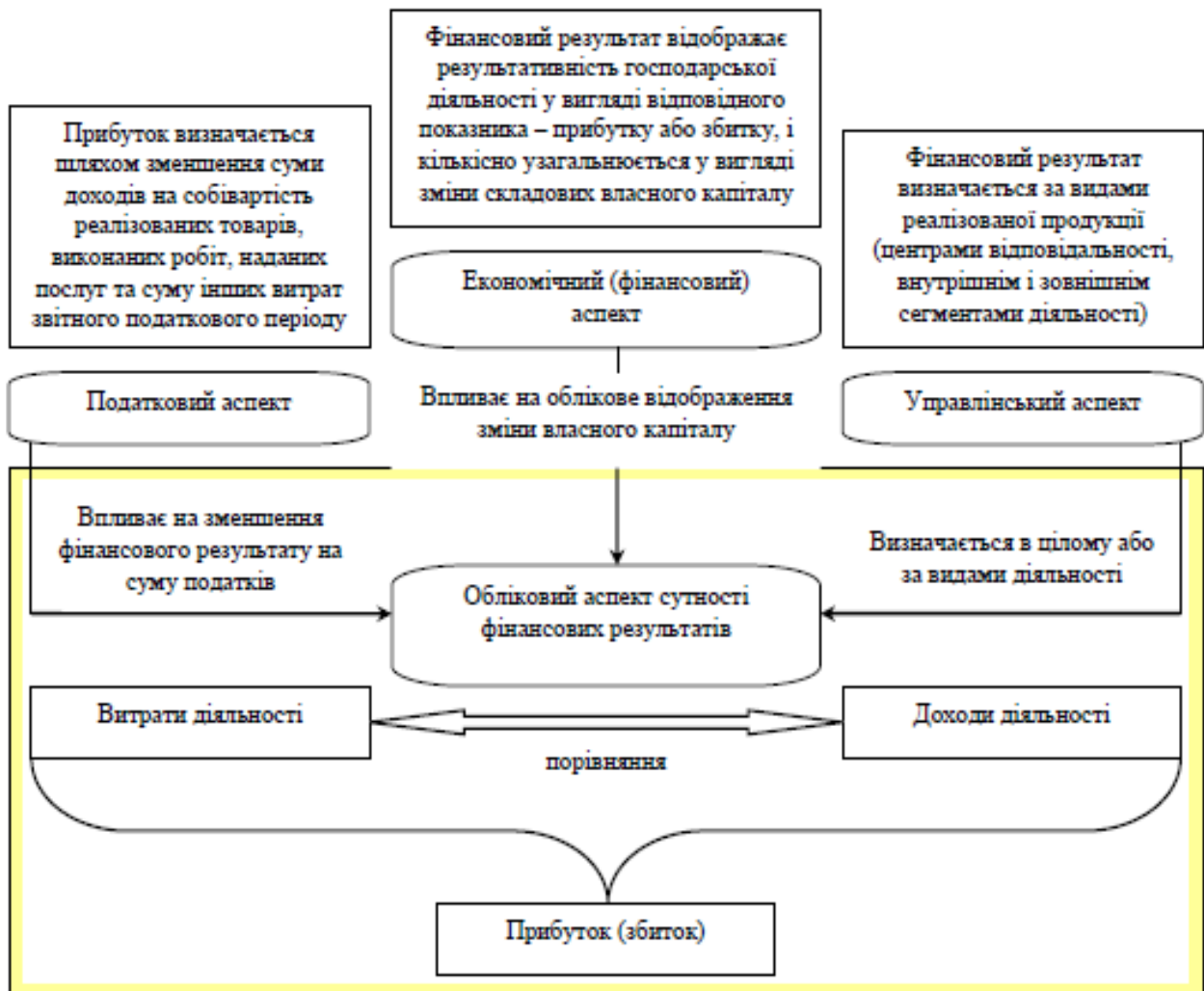


Рис. 1.1. Сутність фінансового результату: обліковий аспект

Отже, фінансовий результат може набувати як позитивного значення (прибуток), так і від'ємного (збиток), що безпосередньо залежить від співвідношення доходів і витрат підприємства.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», прибуток визначається як перевищення суми доходів над пов'язаними з ними витратами, тоді як збиток — це ситуація, коли витрати перевищують відповідні доходи, отримані для їх покриття. У міжнародній практиці, згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», прибуток або збиток трактується як сукупний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного доходу.

Основною метою здійснення господарської діяльності підприємства є досягнення позитивного фінансового результату, тобто отримання прибутку. У випадку, якщо за підсумками звітного періоду підприємство зазнає збитків, це може негативно вплинути на його фінансовий стан, зокрема призвести до зниження ліквідності, обмеження виробничих можливостей, втрати фінансової стійкості та, в окремих випадках, створити загрозу банкрутства.

У сучасних умовах прибуток виступає ключовим внутрішнім джерелом фінансування діяльності підприємства. Він забезпечує безперервність господарського процесу, сприяє розширенню виробничого потенціалу, фінансуванню інвестиційних проєктів, а також відіграє важливу роль у соціальному розвитку підприємства та підвищенні рівня соціального захисту його працівників.

Разом із тим, чинні вимоги як національних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку орієнтують підприємства на акцентування уваги саме на показнику прибутку як основному позитивному фінансовому результату. Це значною мірою зумовлено необхідністю здійснення податкових розрахунків, зокрема визначення бази оподаткування податком на прибуток, а також узгодження показників фінансової звітності з нормами податкового законодавства. Водночас у практичній діяльності роль прибутку як реального внутрішнього джерела фінансування часто знижується.

Як зазначає Ірина Панченко, однією з причин такої ситуації є існуюча концепція формування прибутку, яка не передбачає його належного грошового забезпечення. Це, у свою чергу, ускладнює процес його ефективного розподілу та використання як джерела фінансування заходів, передбачених стратегією розвитку підприємства.

Проблематика визначення економічної сутності прибутку є предметом дослідження багатьох науковців, однак на сьогодні не сформовано єдиного підходу до її трактування. Ґрунтовний аналіз різних наукових підходів до визначення прибутку здійснено Ірина Панченко, яка розглядає його як об'єкт бухгалтерського обліку. Узагальнюючи існуючі підходи, дослідниця зазначає,

що в умовах трансформації відносин власності, розвитку ринкової економіки, домінування приватного сектору та зростання ролі індивідуальних стратегій розвитку підприємств сутність прибутку доцільно розглядати з кількох позицій. Зокрема, прибуток може трактуватися як: позитивний фінансовий результат діяльності; основне внутрішнє джерело фінансування; а також як винагорода підприємця за ефективне використання ресурсів і здійснення діяльності в умовах невизначеності та ризику, що зумовлені нестабільністю зовнішнього середовища.

Таким чином, прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку доцільно трактувати як позитивний фінансовий результат діяльності підприємства, виражений у грошовій формі, який водночас виконує декілька функцій: слугує джерелом фінансування розвитку підприємства, виступає індикатором ефективності його господарювання та є своєрідною винагородою за реалізацію підприємницьких здібностей і прийняття управлінських рішень [54].

Прибуток є складною багатогранною економічною категорією, яка може проявлятися у різних формах і видах. Використання інформації про конкретний вид прибутку потребує чіткого розуміння методики його обчислення, а також факторів, що впливають на його формування. Облікова система генерує значний обсяг даних щодо різних видів прибутку, однак важливим завданням управлінського персоналу є відбір саме того показника, який доцільно використовувати для прийняття ефективних управлінських рішень, зокрема для розподілу та подальшого використання фінансових ресурсів.

Слід зазначити, що як у нормативно-правових актах, так і в наукових джерелах відсутній єдиний підхід до класифікації видів прибутку. Зокрема, відповідно до НП(С)БО, виділяється значна кількість різновидів прибутку (зокрема 16), які класифікуються за різними критеріями: залежно від методики розрахунку (валовий, чистий, скоригований чистий), за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), а також за результатами окремих операцій (наприклад, прибуток на одну просту акцію або прибуток від активів програми) [76, с.224]. Більшість із цих показників мають розрахунковий

характер і відображаються у фінансовій звітності, проте безпосередньо не формуються у системі бухгалтерського обліку як окремі облікові об'єкти.

Водночас у бухгалтерському обліку відображається інформація про використаний у звітному періоді прибуток, хоча такий вид прибутку прямо не регламентований положеннями стандартів. Окреме місце займає показник нерозподіленого прибутку (або непокритого збитку), який характеризує частину фінансового результату, що залишається у розпорядженні підприємства після виконання всіх зобов'язань та може бути спрямований на подальший розвиток.

Таблиця 1.2.

Види прибутку відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

№ НП(С)БО	Назва НП(С)БО	Визначені види прибутку
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	Валовий прибуток Прибуток від операційної діяльності Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування Прибуток від звичайної діяльності Надзвичайний прибуток Чистий прибуток Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію
17	Податок на прибуток	Обліковий прибуток Податковий прибуток
22	Вплив інфляції	Прибуток від впливу інфляції на монетарні статті
24	Прибуток на акцію	Скоригований чистий прибуток Чистий прибуток на одну просту акцію Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію
26	Виплати працівникам	Прибуток від активів програми

У сучасних умовах прибуток також виступає одним із ключових об'єктів оподаткування, що обумовлює виділення його окремих видів у податковому обліку. Так, відповідно до Податкового кодексу України, передбачено значну кількість різновидів прибутку (близько 35), які диференціюються залежно від видів діяльності суб'єктів господарювання, а також застосовуваних ставок оподаткування. Раніше, згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», який на сьогодні втратив чинність, виділялося 24 види прибутку. Така еволюція підходів свідчить про ускладнення економічних відносин та необхідність більш детального регулювання процесів формування і

оподаткування фінансових результатів підприємств.

Таблиця 1.3.

Види прибутку відповідно до податкового законодавства України

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР (втратив чинність)	Податковий кодекс України
1	2
Прибуток, одержаний від основної діяльності підприємств	
Прибуток від неосновної діяльності підприємств	
Прибуток, одержаний від господарської діяльності залізничного транспорту	
Прибуток, що одержаний не від господарської діяльності залізничного транспорту	
Прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів	
Прибуток видавництва, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманий ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру	-
Прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги, яка надається на безоплатній та безповоротній основі	
Прибуток державних підприємств «Міжнародний дитячий центр «Артек» і «Український дитячий центр «Молода гвардія» від проведення діяльності з оздоровлення та відпочинку дітей	
Прибуток, отриманий від виконання угоди про розподіл продукції	Прибуток, отриманий платником податку в умовах дії угоди про розподіл продукції
Прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України таких видів товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України	-
Прибуток підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів, але в сумі не більш як 50% суми прибутку, що підлягає оподаткуванню	
Прибуток Чорнобильської АЕС	
Прибуток від здійснення операцій з торгівлі цінними паперами або іншими корпоративними правами	Прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами Прибуток від операцій з корпоративними правами
Прибуток резидентів	
Прибуток нерезидентів	
Прибуток, отриманий від діяльності, яка підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»	
Прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарської діяльності за кордоном	
Прибуток від операцій різного виду діяльності (страхової, інвестиційної)	
Прибуток філій	-
Прибуток підприємств, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість	
Прибуток неприбуткових організацій	
-	Прибуток, прихований від оподаткування
-	Прибуток із джерелом походження в Україні
-	Прибуток із джерелом походження за межами України
-	Прибуток від операцій з купівлі/продажу іноземної валюти та банківських металів
-	Прибуток звітного періоду
-	Прибуток попереднього звітного року
-	Прибуток, оподаткований за основною ставкою
-	Прибуток, оподаткований за ставкою 0%
-	Прибуток, оподаткований за ставками 4, 6, 12, 15 і 20%
-	Прибуток, звільнений від оподаткування
-	Прибуток відокремлених підрозділів
-	Прибуток від договору управління
-	Прибуток від спільної діяльності

Найбільш детальний аналіз різних підходів до виділення видів прибутку у довідковій та науковій літературі здійснює Панченко І.А. [76,с.230-237]. У 36 досліджених нею джерел виділяється близько 200 видів прибутку, які не об'єднані класифікаційними ознаками для групування видів прибутку та мало пов'язані із бухгалтерським обліком, аналізом та контролем. Така ситуація призводить до неоднозначності використання прибутку для цілей бухгалтерського обліку, аналізу та контролю, а також істотно ускладнює вибір певного виду прибутку для розробки та реалізації ефективних управлінських рішень.

З метою підвищення ефективності бухгалтерського обліку, аналітичної роботи та контрольних процедур Ірина Панченко пропонує здійснювати системну класифікацію прибутку за рядом ключових ознак. Зокрема, виділення різновидів прибутку доцільно проводити залежно від складу елементів, що формують його величину, особливостей оподаткування, ступеня розподілу, рівня формування, впливу інфляційних процесів, рівня ризиків господарської діяльності, характеру діяльності підприємства, а також напрямів використання отриманого прибутку (таблиця 1.4).

Запропонований підхід має вагоме практичне значення, оскільки його застосування дозволяє сформувати на підприємстві ефективну систему аналітичного обліку прибутку. Така система забезпечує деталізоване відображення процесів його формування, розподілу та використання, що, у свою чергу, створює надійну інформаційну базу для проведення поглибленого економічного аналізу та здійснення внутрішнього контролю.

У результаті впровадження даної класифікації підвищується якість управлінських рішень, оскільки керівництво отримує більш повну та структуровану інформацію щодо джерел формування прибутку, факторів впливу на його зміну та можливих напрямів ефективного використання. Це сприяє оптимізації процесів управління фінансовими результатами та зміцненню фінансового стану підприємства в цілому.

Класифікація прибутку для потреб бухгалтерського обліку, аналізу та контролю

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види прибутку
1	2	3
1	Залежно від складу елементів, що формують прибуток	Маржинальний прибуток Валовий прибуток Чистий прибуток
2	За характером діяльності суб'єкта господарювання	Прибуток від діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна)
3	Залежно від характеру оподаткування прибутку	Прибуток, що підлягає оподаткуванню Прибуток, що не оподатковується
4	Залежно від ступеню розподілу	Прибуток розподілений Прибуток нерозподілений
5	За характером використання прибутку	Прибуток, що споживається (розподіляється) Прибуток, що капіталізується (накопичується)
6	Залежно від рівня формування	Прибуток групи підприємств Прибуток суб'єкта господарювання, що входить в групу підприємств Прибуток структурного підрозділу (філії, представництва)
7	Залежно від впливу інфляції	Прибуток, не скоригований на вплив інфляції (номінальний прибуток) Прибуток, скоригований на вплив інфляції (реальний прибуток)
8	Залежно від впливу на величину прибутку ризиків в господарській діяльності	Прибуток, не скоригований на величину наслідків ризиків в господарській діяльності Прибуток, скоригований на величину наслідків ризиків в господарській діяльності

Відповідно до положень МСБО 1 «Подання фінансової звітності» у системі міжнародних стандартів фінансової звітності визначаються такі важливі категорії, як загальний сукупний прибуток та інший сукупний прибуток, що дозволяють більш повно відобразити зміни у фінансовому стані підприємства за звітний період.

Загальний сукупний прибуток розглядається як сукупна зміна у власному капіталі підприємства протягом звітного періоду, яка виникає внаслідок здійснення господарських операцій та інших економічних подій, за винятком тих змін, що пов'язані з операціями з власниками, які реалізують свої права у статусі власників. До складу загального сукупного прибутку включаються всі елементи «прибутку або збитку», а також показники іншого сукупного прибутку, що забезпечує комплексне відображення фінансового результату діяльності.

Інший сукупний прибуток, у свою чергу, охоплює статті доходів і витрат, включаючи коригування, що не визнаються безпосередньо у складі прибутку

або збитку згідно з вимогами інших стандартів МСФЗ. До його основних компонентів належать: результати переоцінки необоротних активів відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»; актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»; курсові різниці, що виникають при перерахунку фінансової звітності закордонних господарських одиниць згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»; результати переоцінки інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; ефективна частка прибутків і збитків за інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків; а також зміни справедливої вартості фінансових зобов'язань, пов'язані зі змінами кредитного ризику, що також регулюються положеннями МСФЗ 9.

Таблиця 1.5.

Класифікація фінансових результатів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види фінансових результатів
1	2	3
1.	За однорідністю господарських операцій підприємства	Прибуток/збиток від операційної діяльності: прибуток/збиток від основної діяльності; прибуток/збиток від іншої операційної діяльності Прибуток/збиток від іншої діяльності: прибуток/збиток від інвестиційної діяльності; прибуток/збиток від фінансової діяльності. Відстрочений податок на прибуток
2.	За показниками фінансової звітності	Валовий прибуток/збиток Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток/збиток) Фінансові результати від діяльності до оподаткування (прибуток/збиток) Фінансові результати від діяльності (прибуток/збиток) Поточний податок на прибуток Відстрочені податкові активи Відстрочені податкові зобов'язання Чистий прибуток/збиток
3.	За звітним періодом формування показників	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх звітних періодів. Чистий прибуток/збиток звітного періоду Доходи / витрати майбутніх періодів
4.	За розподілом прибутку у звітному періоді	Капіталізований прибуток Прибуток, вилучений з обороту
5.	За елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату	Доходи майбутніх періодів Витрати майбутніх періодів Забезпечення і резерви Відстрочені податкові активи Відстрочені по
6.	За способами розкриття додаткової інформації	Прибуток/збиток як результат подій після дати балансу. Умовний прибуток/збиток Чистий прибуток/збиток на одну акцію
7.	За елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком	Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (прибуток/збиток) Витрати (дохід) з податку на прибуток Поточний податок на прибуток Відстрочені податкові активи Відстрочені податкові зобов'язання

Таким чином, інший сукупний прибуток відображає ті елементи фінансового результату, які не включаються безпосередньо до прибутку або збитку, але впливають на зміну власного капіталу підприємства, забезпечуючи більш повне та багатовимірне відображення його фінансового стану.

На основі аналізу та узагальнення положень національного податкового законодавства та стандартів бухгалтерського обліку Олена Левицька виокремлює низку видів фінансових результатів діяльності підприємства як об'єктів бухгалтерського обліку, що систематизовано наведено в таблиці 1.5.

1.2. Звіт про фінансові результати як ключовий елемент системи фінансової звітності

Звіт про фінансові результати (форма №2) є однією з ключових форм фінансової звітності підприємства, що містить узагальнену інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності за відповідний звітний період. Даний звіт забезпечує можливість оцінювання структури формування прибутку або збитку, а також дозволяє ідентифікувати основні чинники, що впливають на рівень прибутковості або збитковості підприємства. Він є невід'ємним елементом системи фінансової звітності та має важливе значення для прийняття управлінських рішень.

Основною метою складання Звіту про фінансові результати є забезпечення користувачів повною, достовірною та неупередженою інформацією щодо доходів, витрат, а також отриманих прибутків або понесених збитків підприємства за звітний період. Така інформація є необхідною як для внутрішніх користувачів (керівництва, власників), так і для зовнішніх (інвесторів, кредиторів, державних органів), оскільки дозволяє об'єктивно оцінити ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Порядок складання Звіту про фінансові результати, як і інших форм фінансової звітності підприємств (за винятком банківських установ), визначається Міністерством фінансів України за погодженням із відповідними органами державної статистики. Для банківських установ форми фінансової

звітності встановлюються Національним банком України, тоді як для бюджетних установ — Міністерством фінансів України.

До 2013 року Звіт про фінансові результати складався відповідно до положень П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», який на сьогодні втратив чинність. Починаючи з 2013 року, порядок його формування регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 року.

Для суб'єктів малого підприємництва, а також представництв іноземних суб'єктів господарювання законодавством передбачено складання скорочених форм звітності. Відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», такі суб'єкти подають Звіт про фінансові результати у складі Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма №2-м) або Спрощеного фінансового звіту (форма №2-мс). Зазначені форми характеризуються зменшеним обсягом показників, що відповідає спрощеним вимогам обліку для малих підприємств.

Окремо слід зазначити, що фінансова звітність для суб'єктів малого підприємництва подається один раз на рік юридичними особами, які відповідають критеріям, визначеним Податковим кодексом України, зокрема положеннями щодо застосування спрощеної системи оподаткування. До таких критеріїв належать, зокрема, обмеження щодо обсягу доходу за звітний період та вимоги до рівня оплати праці працівників.

У разі втрати підприємством ознак відповідності критеріям малого підприємництва протягом звітного року, воно зобов'язане скласти фінансову звітність за загальною формою починаючи з того періоду, в якому відбулися відповідні зміни, та надалі діяти відповідно до вимог чинних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Підприємства, які відповідно до статті 12 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мають дочірні підприємства, окрім власної фінансової звітності, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. У її складі, відповідно до вимог

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», формується також консолідований Звіт про фінансові результати, який відображає узагальнені показники діяльності групи підприємств як єдиного економічного комплексу.

Окрему категорію становлять органи державного та комунального управління. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, у сфері управління яких перебувають підприємства державної форми власності, а також органи, що здійснюють управління майном підприємств комунальної власності, формують зведену фінансову звітність щодо всіх підпорядкованих суб'єктів господарювання. Окрім власної звітності, ними складається та подається зведений Звіт про фінансові результати. Крім того, зазначені органи окремо формують зведені показники щодо господарських товариств, частки у статутному капіталі яких перебувають у державній або комунальній власності.

Об'єднання підприємств, які відповідно до законодавства здійснюють формування зведеної фінансової звітності щодо всіх учасників об'єднання (за умови, що це передбачено установчими документами), також додатково складають зведений Звіт про фінансові результати поряд із власною звітністю. Це забезпечує узагальнення інформації про результати діяльності всіх підприємств, що входять до складу відповідного об'єднання.

На сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку фінансова звітність, включаючи Звіт про фінансові результати, а також консолідована фінансова звітність, складаються відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) залежно від вимог законодавства. Починаючи з 1 січня 2012 року, згідно із змінами до Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (№ 3332-VI від 12.05.2011), окремі категорії підприємств, зокрема публічні акціонерні товариства, банки, страхові організації, а також підприємства визначених видів економічної діяльності, зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України №1223 від 30.11.2011 року, до таких видів діяльності, зокрема, належать фінансові послуги (за

винятком страхування та пенсійного забезпечення), недержавне пенсійне забезпечення, а також допоміжна діяльність у сфері фінансових послуг і страхування. Для окремих категорій суб'єктів господарювання обов'язок застосування МСФЗ набув чинності поетапно, залежно від виду діяльності та періоду запровадження регулювання.

Інші підприємства мають право самостійно визначати доцільність застосування міжнародних стандартів при складанні фінансової та консолідованої фінансової звітності. При цьому вони зобов'язані інформувати уповноважені органи державної статистики у встановленому порядку про факт складання звітності за МСФЗ.

Загалом, застосування міжнародних стандартів фінансової звітності допускається за умови, що вони не суперечать вимогам національного законодавства, зокрема положенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також офіційно оприлюднені на вебсайті Міністерства фінансів України, що забезпечує їх легітимність і доступність для практичного використання.

Фінансова звітність, включаючи консолідовану фінансову звітність, яка формується відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, подається у порядку, визначеному Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». При цьому слід зазначити, що міжнародні стандарти не передбачають використання окремої форми звітності під назвою «Звіт про фінансові результати» у національному розумінні.

Відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності», суб'єкт господарювання зобов'язаний розкривати всі доходи та витрати, визнані за звітний період, у складі одного звіту про прибутки або збитки, або у двох взаємопов'язаних звітах. Перший із них містить інформацію про складові прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки), а другий починається з показника прибутку або збитку і включає елементи іншого сукупного доходу, формуючи звіт про сукупні доходи. Такий підхід забезпечує більш повне та комплексне відображення фінансових результатів діяльності

підприємства.

У науковій та довідковій літературі відсутній єдиний підхід до трактування поняття «звіт про фінансові результати». У вузькому розумінні його часто ототожнюють зі звітом про прибутки та збитки, який акумулює інформацію про доходи і витрати за визначений звітний період [33]; як документ, що відображає фінансові результати діяльності підприємства у вигляді прибутків і збитків за певний період [40]; або як рахунок прибутків і збитків (profit and loss account), тобто звіт про результати господарської діяльності, сформований на основі даних бухгалтерського обліку [38].

Більш широкі підходи до розуміння цього поняття розглядають Звіт про фінансові результати як комплексний документ, що відображає не лише прибутки та збитки від усіх видів діяльності підприємства, а й напрями використання отриманого прибутку, обсяг обов'язкових платежів, у тому числі до бюджету, а також інші показники фінансового характеру за звітний період [46]. В окремих наукових джерелах він визначається як звіт про доходи, витрати та їх різницю, який характеризує зміну власного капіталу, зумовлену господарською діяльністю підприємства, та може використовуватися як інформаційна база для інвестиційного аналізу [67].

Таким чином, Звіт про фінансові результати виконує не лише функцію відображення фінансового результату діяльності підприємства, але й забезпечує розкриття інформації щодо структури прибутку, напрямів його використання та системи обов'язкових платежів, що підвищує аналітичну цінність цього документа для різних груп користувачів.

Звітним періодом для складання Звіту про фінансові результати є календарний рік. Проміжна звітність формується щоквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року. Для новостворених підприємств перший звітний період може бути меншим за 12 місяців, однак не перевищувати 15 місяців. У разі ліквідації підприємства звітний період охоплює проміжок часу з початку звітнього року до дати прийняття рішення про ліквідацію (або моменту її завершення) [6; 8].

Порядок подання та оприлюднення Звіту про фінансові результати регламентується загальними вимогами до фінансової звітності, визначеними статтею 14 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Згідно з цими положеннями, підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам управління, власникам (засновникам), трудовим колективам на їхню вимогу, а також іншим користувачам відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України, а для банківських установ — Національним банком України.

Відповідно до чинного законодавства, річний Звіт про фінансові результати разом із Балансом підприємства (за винятком бюджетних установ) підлягає обов'язковому поданню державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи. Таке подання здійснюється не пізніше 1 червня року, що настає за звітним періодом, у тому числі шляхом надсилання документів рекомендованим листом.

Окрему категорію становлять публічні акціонерні товариства, емітенти іпотечних облігацій, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страхові компанії та інші фінансові установи. Вони зобов'язані забезпечувати публічне розкриття річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським висновком не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом. Оприлюднення здійснюється шляхом розміщення інформації на офіційних веб-ресурсах підприємства, а також шляхом публікації у друкованих або електронних періодичних виданнях [38].

Відповідно до положень статті 14 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Звіт про фінансові результати не належить до інформації, що становить комерційну таємницю, за винятком випадків, прямо передбачених законодавством. Це забезпечує прозорість фінансової інформації та її доступність для широкого кола користувачів.

Додатково слід зазначити, що Національний орган з акредитації України

зобов'язаний оприлюднювати річні фінансові звіти не пізніше 1 червня року, що настає за звітним, шляхом їх розміщення на офіційному вебсайті та/або видання окремих публікацій, що забезпечує відкритість і публічність фінансової інформації.

Детальний порядок подання фінансової звітності регламентується Постановою Кабінету Міністрів України №419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Наразі діє редакція цього Порядку зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України №1223 від 30.11.2011 року.

Розпорядники та одержувачі коштів державного бюджету подають фінансову звітність до органів Державної казначейської служби та відповідних місцевих фінансових органів у встановлених формах. При цьому разом із річною фінансовою звітністю вони подають аудиторський звіт із висновком щодо її достовірності, підготовлений органами державного фінансового контролю або їх територіальними підрозділами.

Фінансова звітність також може подаватися до органів державної статистики разом із довідкою щодо надання згоди на використання її даних органами державної влади. У разі відсутності такої згоди відповідна довідка не подається [28].

Платники податку на прибуток підприємств подають фінансову звітність до органів Державної податкової служби у порядку, визначеному Податковим кодексом України, а саме: квартальну звітність (за винятком малих підприємств) та річну фінансову звітність разом із податковою декларацією.

Строки подання фінансової звітності в межах, визначених нормативно-правовими актами, встановлюються міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, до сфери управління яких належать відповідні підприємства, а також органами місцевого самоврядування щодо підприємств комунальної власності.

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за призначенням. У разі надсилання поштовим зв'язком датою подання є дата отримання, зазначена на штемпелі поштового відділення, що обслуговує

адресата.

Квартальна фінансова звітність (за винятком зведеної та консолідованої) подається підприємствами до відповідних органів у встановлені законодавством строки, а саме — не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом. Річна фінансова звітність подається не пізніше 9 лютого року, що слідує за звітним періодом.

Окремо передбачено, що квартальна або річна фінансова звітність подається підприємствами до органів Державної податкової служби у строки, визначені для подання декларації з податку на прибуток підприємств, що забезпечує узгодженість податкової та фінансової звітності.

Об'єднання підприємств, які утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або відповідного центрального органу виконавчої влади, що здійснює управління державним майном, подають, окрім власної фінансової звітності, також зведену фінансову звітність до Міністерства фінансів України, Міністерства економіки або іншого профільного органу виконавчої влади залежно від підпорядкування.

У випадку, якщо встановлена дата подання звітності припадає на вихідний або святковий день, граничний строк її подання автоматично переноситься на перший наступний робочий день.

Підприємства, що мають у своєму складі дочірні структури, крім звітності про власну діяльність, зобов'язані подавати консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у строки, визначені ними самостійно, однак не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня року, що настає за звітним періодом [58].

Важливим етапом підготовки річної фінансової звітності є обов'язкове проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства. Крім того, інвентаризація проводиться у низці спеціальних випадків, зокрема: при передачі державного майна в оренду або приватизації, у процесі перетворення державного підприємства в акціонерне товариство, при зміні матеріально відповідальних осіб, а також у випадках виявлення фактів крадіжок,

зловживань чи псування активів. Вона також є обов'язковою при настанні надзвичайних ситуацій (пожежі, стихійні лиха, техногенні аварії), при ліквідації підприємства та в інших випадках, передбачених законодавством.

Неправильне або недостовірне складання Звіту про фінансові результати розглядається як порушення у сфері ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За такі порушення посадові особи можуть нести адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до чинного законодавства України.

Звіт про фінансові результати повинен відповідати встановленим якісним характеристикам фінансової звітності та загальним принципам її формування. В Україні ці вимоги закріплені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Водночас слід зазначити, що національна система обліку передбачає поділ на якісні характеристики та принципи складання фінансової звітності, що є її специфічною особливістю.

Натомість у міжнародній практиці застосовується інший підхід: відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності та МСБО 1 «Подання фінансової звітності», виділяються лише якісні характеристики корисної фінансової інформації, без окремого поділу на принципи та характеристики, що відображає більш узагальнений підхід до формування звітності.

У Концептуальна основа фінансової звітності (2010), розробленій Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) у вересні 2010 року, визначено систему якісних характеристик фінансової інформації, яка використовується для оцінки її корисності. Зазначені характеристики окреслюють ті властивості інформації, що є найбільш релевантними для нинішніх та потенційних інвесторів, кредиторів і інших користувачів фінансової звітності при прийнятті економічних рішень щодо діяльності суб'єкта господарювання.

Відповідно до положень Концептуальної основи, фінансова інформація вважається корисною за умови, що вона є доречною, суттєвою та правдиво відображає економічну сутність операцій і подій, які вона покликана

характеризувати. Крім того, підвищення корисності фінансових даних забезпечується такими додатковими властивостями, як зіставність, перевірюваність, своєчасність і зрозумілість. У сукупності ці характеристики формують два взаємопов'язані блоки: основоположні та посилювальні якісні характеристики фінансової інформації.

Таблиця 1.6.

Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності, дотримувані в Україні та регламентовані міжнародними стандартами

Якісні характеристики фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності»	Принципи підготовки фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності»	Якісні характеристики та принципи	Основоположні якісні характеристики корисної фінансової інформації відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності	Посилювальні якісні характеристики корисної фінансової інформації відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності	Загальні характеристики фінансової звітності відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
1	2	3	4	5	6
x		Дохідливість			
x		Доречність	x		
x		Достовірність			
		Достовірне подання та відповідність МСФЗ			x
x		Порівняльність (зіставність)		x	
		Порівняльна інформація			x
		Суттєвість	x		
		Суттєвість та об'єднання груп			x
		Правдиве подання	x		
		Можливість перевірки		x	
		Своєчасність		x	
		Зрозумілість		x	
	x	Автономність			
	x	Безперервність			x
	x	Періодичність			
		Частота звітності			x
	x	Історична собівартості			
	x	Нарахування та відповідність доходів і витрат			
		Принцип нарахування в бухгалтерському обліку			x
	x	Повне висвітлення			
	x	Послідовність			
		Послідовність подання			x
	x	Обачність			
	x	Превальювання сутності над формою			
	x	Єдиний грошовий вимірник			
		Згортання			x

З метою забезпечення зрозумілості фінансової інформації передбачається, що користувачі володіють базовим рівнем економічних знань і здатні аналізувати подані дані. Водночас навіть у випадках, коли окремі елементи інформації є складними для сприйняття, це не може бути підставою для їх виключення із фінансової звітності, якщо вони є суттєвими для прийняття економічних рішень [38].

Доречність фінансової інформації визначається її здатністю впливати на рішення користувачів, а також своєчасністю подання. У цьому контексті фінансова звітність повинна формуватися та подаватися у строки, встановлені чинним законодавством. Надмірне запізнення у поданні звітної інформації призводить до втрати її аналітичної цінності та зниження корисності для прийняття управлінських рішень.

Ключовою умовою корисності фінансової інформації є її достовірність, яка передбачає відсутність суттєвих помилок, перекручень та упереджених суджень. Достовірність забезпечується правильним застосуванням облікової політики та дотриманням принципів бухгалтерського обліку.

Практика фінансової звітності свідчить, що найпоширенішими проявами її викривлення є: завищення дебіторської заборгованості через ненарахування резерву сумнівних боргів; некоректна оцінка запасів після первісного визнання внаслідок ігнорування принципу оцінки за найменшою з двох величин — собівартістю або чистою вартістю реалізації; порушення принципу відповідності доходів і витрат у випадках, коли доходи визнаються у звітному періоді, а витрати переносяться до складу витрат майбутніх періодів; а також списання витрат безпосередньо на рахунок нерозподіленого прибутку, що призводить до штучного завищення фінансового результату у Звіті про фінансові результати.

Таким чином, дотримання якісних характеристик фінансової інформації є ключовою передумовою формування достовірної, об'єктивної та корисної фінансової звітності, яка забезпечує ефективне прийняття управлінських рішень.

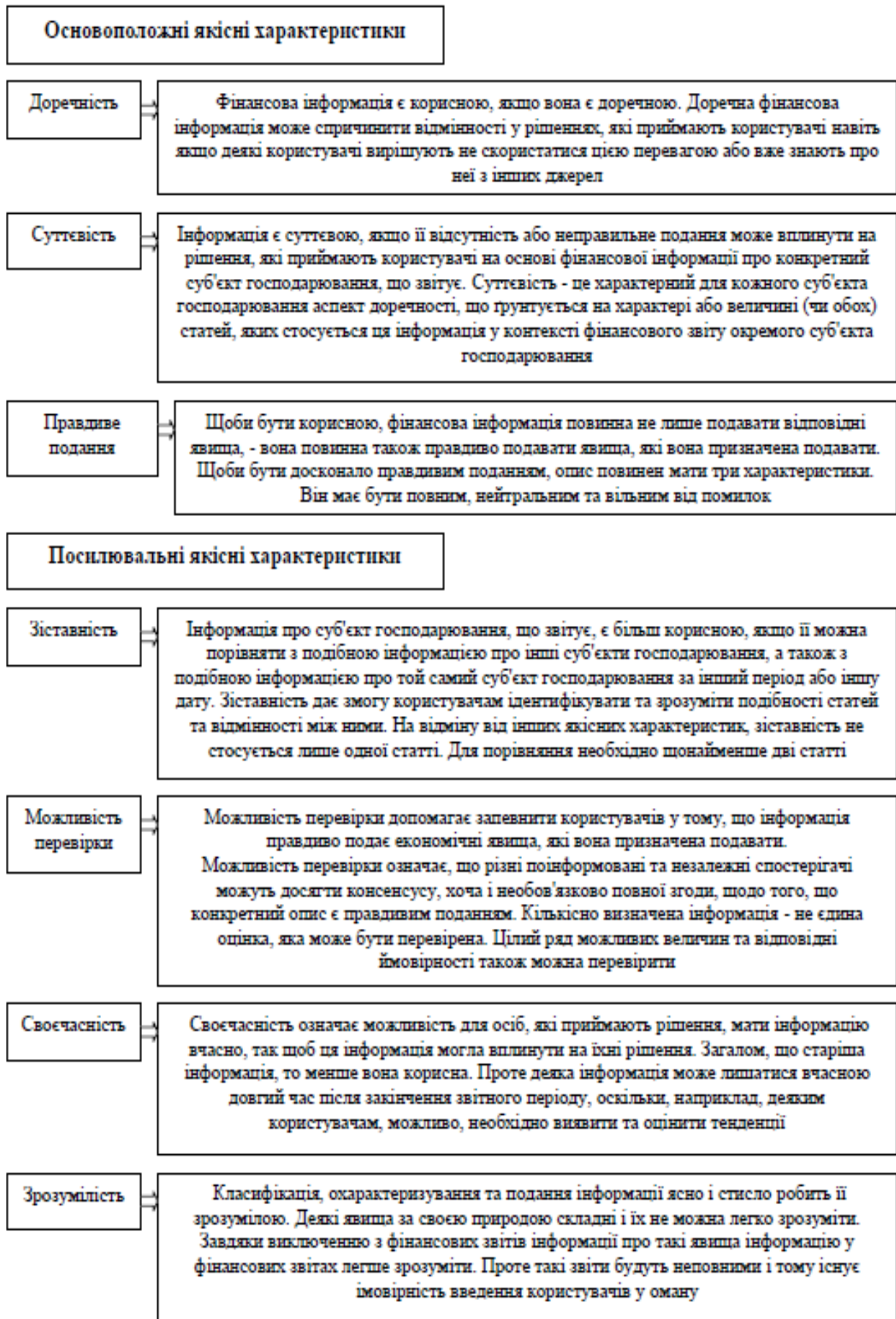


Рис. 1.3. Якісні характеристики фінансової звітності відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності

Загальні характеристики фінансової звітності, що визначені у МСБО 1 «Подання фінансової звітності», систематизовано відображаються у відповідних структурних елементах фінансової звітності (рис. 1.4), які забезпечують її повноту, зрозумілість та аналітичну придатність для різних груп користувачів.

Відповідно до статті 10 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань. У процесі інвентаризації здійснюється фактична перевірка наявності, стану та оцінки відповідних об'єктів із їх обов'язковим документальним підтвердженням.

Періодичність та об'єкти інвентаризації визначаються керівництвом підприємства або його власником, за винятком випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим відповідно до вимог законодавства. Таким чином, відсутність належно проведеної інвентаризації ставить під сумнів достовірність показників фінансової звітності та знижує рівень довіри до її даних [54].

Важливою передумовою забезпечення порівнянності фінансової інформації є обов'язкове подання даних за попередні звітні періоди, а також належне розкриття інформації щодо облікової політики підприємства та змін у ній [8]. Формування та зміна облікової політики здійснюється за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу управління підприємством.

Для підприємств державного та комунального секторів економіки облікова політика визначається у розпорядчому документі, що розробляється відповідно до вимог нормативних актів, зокрема Наказ Міністерства фінансів України №1213 від 19.12.2006 «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного та комунального секторів економіки».

Фінансова звітність виконує не лише функцію підбиття підсумків

господарської діяльності за звітний період, але й є інформаційною базою для прогнозування майбутніх результатів діяльності підприємства. У зв'язку з цим особливого значення набуває забезпечення порівнянності фінансової інформації як у межах одного підприємства за різні періоди, так і між різними суб'єктами господарювання.

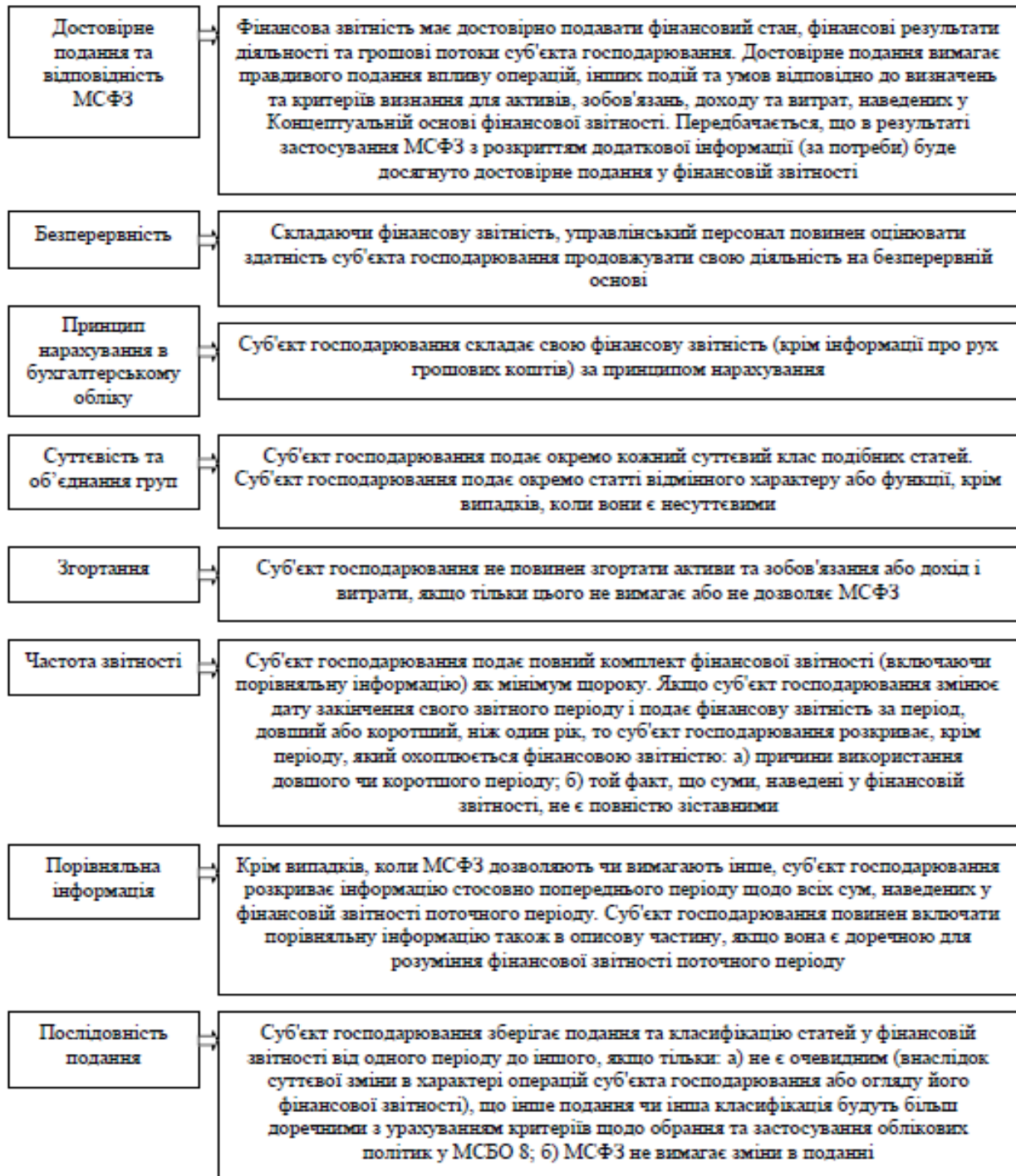


Рис. 1.4. Загальні характеристики фінансової звітності підприємства відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

Зіставна інформація попередніх періодів повинна бути обов'язково відображена у фінансовій звітності як у кількісному, так і в описовому вираженні, якщо вона є необхідною для правильного розуміння показників звітного періоду та оцінки фінансового стану підприємства [67].

Відповідно до положень Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», система бухгалтерського обліку та фінансової звітності базується на сукупності основоположних принципів, дотримання яких є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання.

До таких принципів належать: принцип автономності підприємства, принцип безперервності діяльності, принцип періодичності формування звітності, принцип історичної (фактичної) собівартості, принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип повного висвітлення інформації, принцип послідовності застосування облікової політики, принцип обачності, принцип превалювання сутності над формою, а також принцип єдиного грошового вимірника.

Зазначені принципи формують методологічну основу бухгалтерського обліку, забезпечують єдність підходів до відображення господарських операцій та сприяють формуванню достовірної, повної й порівнянної фінансової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень різними групами користувачів.

1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення та наукових джерел за темою дослідження

Нормативно-правова база є фундаментальною основою державного регулювання процесів складання та подання фінансової звітності в Україні, включаючи Звіт про фінансові результати. Її функціональне призначення полягає у формуванні єдиних, обов'язкових для всіх суб'єктів господарювання правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що забезпечують захист інтересів користувачів фінансової інформації, а також

удосконалення системи бухгалтерського обліку загалом [6].

Правове регулювання господарської діяльності підприємств в Україні здійснюється на основі Конституції України та системи кодифікованих нормативно-правових актів, серед яких ключове значення мають Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України та Податковий кодекс України. Окремі аспекти господарської діяльності також регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України, а також значною кількістю спеціальних законів і підзаконних нормативних актів (таблиця 1.7).

Безпосереднє регулювання процесів ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності здійснюється, насамперед, законами України Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Закон України №996-XIV від 16.06.1999 року визначає правові засади організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні. Він регламентує ключові аспекти облікової системи, зокрема її мету, основні принципи, валюту ведення обліку, систему державного регулювання, звітний період, порядок подання та оприлюднення фінансової звітності, а також вимоги до складання як індивідуальної, так і консолідованої та зведеної фінансової звітності [6].

Дія цього Закону поширюється на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарювання, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність у встановленому порядку.

Водночас суб'єкти господарювання, яким законодавством дозволено застосування спрощеної системи обліку доходів і витрат, здійснюють ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності відповідно до спеціальних нормативних вимог, що регулюють спрощений порядок обліку та

звітності [6].

Таблиця 1.7.

Основні правові акти України, що регулюють господарську діяльність підприємств

№ з/п	Законодавчий акт	Зміст та сфера застосування
1	2	3
1.	Конституція України від 28.06.1996 №254/96 – ВР	Основний Закон України
2.	Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV	Встановлює правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності. Має на меті забезпечити зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвиток підприємництва і на цій основі підвищення ефективності суспільного виробництва, його соціальну спрямованість відповідно до вимог Конституції України, утвердити суспільний господарський порядок в економічній системі України, сприяти гармонізації її з іншими економічними системами. Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання
3.	Цивільний кодекс України від 16.01.03 № 435-IV	Регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.
4.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Правила оподаткування товарів або послуг, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім оподаткування ввізним (імпортним) митом або вивізним (експортним) митом, які встановлюються Митним кодексом України (92-15) та іншими законами з питань митної справи. Не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", з банків, на які поширюються норми розділу V Закону України "Про банки і банківську діяльність", та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
5.	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI	Визначає правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.
6.	Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X	Завданням Кодексу є охорона прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі і гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством
7.	Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III	Кодекс має своїм завданням правове забезпечення охорони прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та громадської безпеки, довкілля, конституційного устрою України від злочинних посягань, забезпечення миру і безпеки людства, а також запобігання злочинам
8.	Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI	Кодекс визначає засади організації та здійснення митної справи в Україні, регулює економічні, організаційні, правові, кадрові та соціальні аспекти діяльності митної служби України.

Більш детальне регулювання загальних положень щодо складання фінансової звітності здійснюється через НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 року. У цьому нормативному документі визначено ключові елементи системи фінансової звітності, зокрема її мету, склад і структуру, елементи звітності, звітний період, якісні характеристики інформації, принципи її підготовки, форми фінансової звітності, а також вимоги щодо розкриття інформації, що забезпечує її повноту, достовірність та порівнянність [18].

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначаються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258-VIII від 21.12.2022 року. Даний закон спрямований на формування системи незалежного фінансового контролю, метою якої є захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Його дія поширюється на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності. Водночас його положення не застосовуються до аудиторської діяльності органів державної влади та їх структурних підрозділів, а також посадових осіб, які відповідно до законодавства здійснюють державний фінансовий контроль (державний аудит) [8].

Методологічне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а також інші нормативно-правові акти, що визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Серед основних нормативно-правових актів, які регламентують порядок складання фінансової звітності підприємств, ключове місце займають: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Сукупність зазначених нормативних документів формує

цілісну систему регулювання фінансової звітності, яка визначає єдині підходи до її складання, подання та розкриття інформації (табл. 1.8).

Таблиця 1.8.

Національні П(С)БО, що регулюють питання складання Звіту про фінансові результати

№ з/п	Нормативний акт	Зміст та сфера застосування
1	2	3
1.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Застосовується до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ)
2.	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Норми НП(С)БО 2 застосовуються групою юридичних осіб (далі - група підприємств), яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).
3.	НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р.	Встановлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) та порядок заповнення його статей. Показники цього Звіту наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком. Застосовується суб'єктами малого підприємництва, які визнані такими відповідно до чинного законодавства, і представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності
4.	НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 137 від 28.05.1999 р.	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Застосовується у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ)
5.	НП(С)БО 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Не поширюється на доходи, пов'язані з: договорами оренди; дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страховою діяльністю; первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції; змінами вартості інших поточних активів; природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства; видобуванням корисних копалин.
6.	НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). Застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених НП(С)БО 18 "Будівельні контракти". Не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції

Продовження таблиці 1.8.

1	2	3
7.	НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.2000 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерського обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (підприємства) незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ)
8.	НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Не поширюється на: операції келдування статей з іноземної валюти; відображення (перерахунок) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті
9.	НП(С)БО 22 «Вплив інфляції», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 147 від 28.02.2002 р.	Визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності. Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім бюджетних установ), які відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність
10.	НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 303 від 18.06.2001 р.	Визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності. Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) щодо операцій пов'язаних сторін
11.	НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006 р.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Застосовується підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами (підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)
12.	Про Примітки до річної фінансової звітності, Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р.	Визначаються загальні методичні засади та затверджується типова форма фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»

У процесі формування Звіту про фінансові результати підприємства застосовуються також положення методичних рекомендацій та інструктивних матеріалів щодо складання фінансової звітності. Такі документи розробляються на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та затверджуються відповідними міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади в межах їх компетенції.

Зазначені нормативно-методичні акти враховують специфіку окремих галузей економіки, особливості організації обліку та звітності на підприємствах різних сфер діяльності, що дозволяє забезпечити більш точне та обґрунтоване відображення фінансових результатів. Таким чином, вони доповнюють

загальну нормативно-правову базу та деталізують порядок формування показників фінансової звітності відповідно до галузевих умов господарювання (табл. 1.9).

Таблиця 1.9.

Методичні рекомендації, інструкції щодо складання фінансової звітності

№ з/п	Нормативний акт	Зміст та сфера застосування
1	2	3
1.	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433	Можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності). У цих Методичних рекомендаціях розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал. Форма і склад статей фінансової звітності визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73
2.	Методичні рекомендації з перевірки порівняльності показників фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476	Визначають методичні рекомендації з перевірки порівняльності показників фінансової звітності
3.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 року	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб
4.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року	Визначає План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
5.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 року	Визначає План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва
6.	Лист Міністерства фінансів України «Облікова політика підприємства» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793	Визначає загальні засади визначення облікової політики підприємств
7.	Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування суттєвості в бухгалтерському обліку» від 20.07.2003 р. № 04230-04108	Методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку

У міжнародній практиці формування фінансової звітності регулюється

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), які представляють собою сукупність стандартів та інтерпретацій, розроблених Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Ці стандарти є важливим інструментом забезпечення прозорості, зрозумілості та порівнюваності фінансової інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання.

МСФЗ формують уніфіковану базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів та зобов'язань, а також сприяють більш об'єктивному відображенню фінансових ризиків. Завдяки цьому забезпечується можливість зіставлення результатів діяльності різних компаній, що є важливим для оцінки їх фінансового стану, інвестиційної привабливості та прийняття управлінських рішень.

Використання МСФЗ також позитивно впливає на систему корпоративного управління, оскільки підвищує якість фінансової інформації та сприяє формуванню конкурентних переваг підприємств. Компанії, що застосовують міжнародні стандарти, отримують ширші можливості для залучення інвестиційного капіталу, розширення партнерських зв'язків та виходу на міжнародні ринки. Водночас застосування МСФЗ дозволяє користувачам фінансової звітності отримувати більш достовірну інформацію про потенційних партнерів, що підвищує обґрунтованість управлінських та інвестиційних рішень.

Перевагами впровадження МСФЗ для суб'єктів господарювання є: підвищення якості та інформативності управлінських рішень; забезпечення порівнянності фінансової звітності на міжнародному рівні незалежно від країни походження підприємства; розширення доступу до іноземних інвестицій та кредитних ресурсів; підвищення рівня довіри з боку інвесторів і партнерів; збільшення прозорості фінансової інформації завдяки єдиним підходам до її формування та детальному розкриттю у звітності.

Таким чином, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) можна розглядати як один із ключових інструментів глобалізації світової економіки та інтеграції національних господарських систем у міжнародний фінансовий

простір.

В Україні офіційне застосування МСФЗ розпочалося після внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №3332-VI від 12.05.2011 року, відповідно до яких з 1 січня 2012 року окремі категорії підприємств (зокрема публічні акціонерні товариства, банки, страховики та інші визначені Кабінетом Міністрів України суб'єкти господарювання) зобов'язані складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Деталізація процесу переходу на МСФЗ регламентується також спільними роз'ясненнями Національного банку України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України, зокрема листом від 07.12.2011 р. №12-208/1757-14830, №31-08410-06-5/30523, №04/4-07/702.

Особливості формування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» регламентують порядок переходу підприємств на міжнародні стандарти у перші звітні періоди. Даний стандарт застосовується всіма суб'єктами господарювання, які вперше складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

Водночас МСФЗ 1 не застосовується у випадках, коли підприємство:

а) припиняє подання фінансової звітності за національними стандартами, попередньо вже здійснивши підготовку звітності за МСФЗ за відповідний період із чітким і безумовним підтвердженням її відповідності міжнародним стандартам;

б) вже подало фінансову звітність за 2011 рік відповідно до національних вимог, яка містила беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;

в) раніше подавало фінансову звітність користувачам із прямим зазначенням її відповідності МСФЗ, навіть у разі наявності модифікованої думки аудитора щодо такої звітності.

У разі вибору дати переходу 01.01.2011 року передбачається, що: у фінансовій звітності за 2012 рік подається порівняльна інформація за 2011 рік,

попередньо трансформована відповідно до вимог МСФЗ; складається початковий баланс станом на 01.01.2011 року; застосовуються МСФЗ, чинні станом на 31.12.2012 року з урахуванням винятків, передбачених МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»; перша фінансова звітність повинна містити порівняльні показники за 2011–2012 роки, включаючи баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміни у власному капіталі та відповідні примітки.

У випадку переходу на МСФЗ з 01.01.2012 року підприємства не подають порівняльну інформацію за 2011 рік (за винятком балансу). У цьому випадку формується початковий баланс станом на 01.01.2012 року, а також застосовуються стандарти, чинні станом на 31.12.2013 року з урахуванням положень МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Перша повна фінансова звітність за МСФЗ за 2013 рік включає порівняльні дані за 2012–2013 роки та відповідні форми звітності з розкриттям інформації у примітках.

Різниці, що виникають у результаті застосування вимог Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) до операцій та господарських подій під час формування Балансу на дату переходу на МСФЗ, відображаються у складі нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) або інших елементів власного капіталу підприємства. При цьому суб'єкт господарювання зобов'язаний розкривати інформацію про вплив переходу на МСФЗ на фінансовий стан, фінансові результати (сукупні доходи) та рух грошових коштів відповідно до вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Система МСФЗ є комплексною та включає не лише самі Міжнародні стандарти фінансової звітності, але й Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також тлумачення, розроблені Комітетом з інтерпретацій МСФЗ (КТМФЗ) і Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ). Перелік зазначених документів із урахуванням змін станом на 1 січня 2012 року наведено у додатку Е.

Варто зазначити, що окремого стандарту, який би безпосередньо регламентував методика формування Звіту про фінансові результати, у системі МСФЗ не існує. Узагальнені підходи до формування Звіту про прибутки та збитки (аналог Звіту про фінансові результати) визначені у МСБО 1 «Подання фінансової звітності», а рекомендації щодо скороченого формату такого звіту містяться у МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

Питання обліку фінансових результатів, їх формування та відображення у фінансовій звітності є предметом численних наукових досліджень. Значний внесок у розробку теоретико-методичних підходів здійснили вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема С.Ф. Голов, М.А. Проданчук, Н.В. Прохар та інші автори монографічних досліджень. Окремі аспекти цієї проблематики також висвітлено у дисертаційних роботах українських учених-економістів, серед яких С.В. Адамик, О.В. Будько, І.В. Буфатіна, Н.М. Вдовенко, О.О. Вороніна, О.В. Геращенко, І.О. Гладій, О.О. Гудзовата, Л.О. Гоцайлюк та інші.

Дослідженням фінансових результатів та методології їх облікового відображення також присвячено численні підручники і навчальні посібники таких авторів, як Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Л.М. Кіндрацька, С.Ф. Голов, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, В.С. Лень, В.В. Лишиленко та інших вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема Д.І. Кізо, В.В. Ковальова, Я.В. Соколова, Е.С. Хендриксена та М.Ф. Ван Бреди.

Питання відображення фінансових результатів у системі бухгалтерських рахунків також розглядаються у працях таких дослідників, як Х. Андерсон, О. Атамас, П. Атамас, Д. Колдуел, Б. Нідлз, М. Кужельний, В. Сопко та інших, що свідчить про багатогранність і комплексність досліджуваної проблематики.

1.4. Організаційно-економічні особливості діяльності та облікова політика ТОВ «Ельфа лабораторія»

Товариство з обмеженою відповідальністю ТОВ «Ельфа Лабораторія» створено та функціонує відповідно до вимог Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, а також положень Закону України «Про

господарські товариства» та інших чинних нормативно-правових актів України. Основною метою діяльності підприємства є досягнення економічних і соціальних результатів, а також отримання прибутку шляхом здійснення підприємницької діяльності.

Підприємство здійснює свою діяльність на підставі Статуту, який є його установчим документом і визначає організаційні, правові та економічні засади функціонування товариства. ТОВ «Ельфа Лабораторія» було створено в результаті реорганізації (перетворення) Закритого акціонерного товариства «Ельфа» та є його правонаступником. Юридична адреса підприємства: Україна, м. Київ, вул. Сім'ї Сосніних, буд. 9.

Головною метою створення товариства є отримання прибутку шляхом виробництва та реалізації продукції, надання послуг і виконання робіт для підприємств, організацій та населення. Таким чином, підприємство функціонує в умовах ринкової економіки та орієнтується на забезпечення стабільного фінансового результату.

Майновий комплекс товариства включає виробничі та невиробничі фонди, а також інші активи, вартість яких відображається у самотійному балансі підприємства. Статутний капітал ТОВ «Ельфа Лабораторія» становить 38 000,00 грн.

Система управління підприємством представлена трирівневою структурою органів управління та контролю. До них належать: вищий орган управління — Загальні збори учасників; виконавчий орган — Директор; контрольний орган — Ревізійна комісія. Така структура забезпечує розподіл управлінських функцій та ефективний контроль за діяльністю підприємства.

Основними видами діяльності товариства є: оптова торгівля непродовольчими споживчими товарами, оптова та роздрібна торгівля парфумерно-косметичною продукцією, а також роздрібна реалізація інших непродовольчих товарів, не віднесених до окремих класифікаційних груп.

Організаційна структура управління підприємством має лінійно-функціональний характер (додаток А) і відповідає затвердженому штатному

розпису, що забезпечує узгодженість функцій між структурними підрозділами та ефективність управлінських процесів.

У діяльності ТОВ «Ельфа Лабораторія» використовується система внутрішніх нормативних документів, до яких належать: Статут підприємства, штатний розпис, положення про структурні підрозділи, посадові інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку, положення про організацію документообігу, а також колективний договір між адміністрацією та трудовим колективом.

Підприємство входить до складу групи компаній «Ельфа», яка бере свій початок з 1997 року та є одним із провідних українських виробників косметичної продукції та товарів побутового призначення. Група компаній здійснює повний цикл діяльності — від розробки та виробництва косметичних засобів до їх логістики, дистрибуції та просування на ринку, включаючи продукцію власного виробництва та партнерських брендів. Така інтегрована модель діяльності забезпечує високу конкурентоспроможність і стабільні позиції на вітчизняному ринку.

Серед стратегічних пріоритетів групи компаній «Ельфа» визначаються постійне розширення асортименту продукції, впровадження інноваційних технологій у виробничі процеси, удосконалення бізнес-процесів, розвиток нових напрямів діяльності, зокрема вихід на міжнародні ринки.

ТОВ «Ельфа Лабораторія» є самостійним суб'єктом господарювання, який здійснює діяльність за такими основними напрямками:

1. маркетингова діяльність, що включає рекламну діяльність, зв'язки з громадськістю, дизайн і розробку упаковки, виготовлення зразків продукції, а також лабораторні дослідження та розробку рецептур;
2. комерційна діяльність, яка передбачає оптову реалізацію продукції через торговельні мережі, зокрема «АТБ», «EVA», «Ашан», «Watsons» тощо, а також через аптечні та власні роздрібні мережі;
3. логістична та дистрибуційна діяльність, спрямована на забезпечення ефективного руху продукції від виробника до кінцевого споживача;

4. впровадження систем управління якістю та сертифікація продукції, що виготовляється підприємствами, які входять до складу групи компаній «Ельфа».

Підприємства, що входять до групи компаній «Ельфа», характеризуються тісною взаємодією та інтегрованістю бізнес-процесів. Вони функціонують у межах єдиної стратегічної мети та спільної місії — забезпечення населення України та країн СНД якісною косметичною продукцією за доступною ціною, сприяючи розвитку культури догляду за здоров'ям і красою.

До складу холдингової групи «Ельфа» належать такі основні підприємства:

1. ПП Фармацевтична фабрика «НВО «Ельфа» (м. Коростень, Житомирська область) — спеціалізується на виробництві косметичної продукції, зокрема гелів для душу, шампунів, рідкого мила, лікувально-косметичних засобів, продукції для догляду за тілом та лікувально-профілактичних комплексів для волосся.

2. ТОВ «Фабрика натуральної косметики «Ельфа» (сmt Чоповичі, Житомирська область) — основним видом діяльності є виробництво натуральної косметики (солі для ванн, скрабів для тіла тощо). Підприємство також здійснює фасування продукції для дистриб'юторів холдингу та сторонніх замовників. Окремим напрямом діяльності є виробництво ПЕТ-, ПП- та ПЕ-тари, що включає понад 170 форм ПЕТ-упаковки та понад 40 форм поліпропіленової і поліетиленової тари. За запитом замовників здійснюється розробка нових дизайнерських рішень упаковки.

3. ТОВ «Екоплант» (м. Київ) — здійснює виробництво побутової та промислової хімії, а також косметичної продукції: мийних засобів, шампунів, рідкого мила, пін для ванн, гелів для душу. Крім того, підприємство виготовляє полімерну тару для побутової хімії та харчової продукції.

Саме з вищезазначених підприємств готова продукція надходить на склади ТОВ «Ельфа Лабораторія» на підставі договорів поставки. У подальшому вона реалізується оптовим торговельним мережам як на внутрішньому, так і на зовнішніх ринках, а також постачається до фірмової роздрібною мережі.

Виробництво продукції високої якості, здатної задовольнити потреби та очікування широкого кола споживачів, є ключовою метою діяльності ТОВ «Ельфа Лабораторія». У зв'язку з цим підприємство систематично вдосконалює технології виробництва, систему просування та збуту продукції, а також систему управління якістю.

ТОВ «Ельфа Лабораторія» є першою українською компанією, яка отримала екологічний сертифікат на дитячі косметичні засоби власного виробництва відповідно до стандарту ISO 14024. Водночас виробничі процеси ПП Фармацевтичної фабрики «НВО «Ельфа» здійснюються відповідно до вимог системи управління якістю ISO 9001.

Власна регіональна мережа ТОВ «Ельфа Лабораторія» охоплює всі регіони України та є однією з найрозгалуженіших серед вітчизняних виробників косметичної продукції. Починаючи з 2008 року, підприємство здійснює експорт продукції до країн СНД, Європейського Союзу та Близького Сходу.

Серед основних вітчизняних підприємств, що функціонують на ринку косметичної продукції та є конкурентами ТОВ «Ельфа Лабораторія», можна виділити:

- ТОВ «Медичне науково-виробниче об'єднання «Біокон», м. Донецьк;
- ТОВ «ФНДЦ «Альянс краси», м. Київ;
- ТОВ «Лабораторія «Irene Bukur», м. Київ;
- ТОВ «Ремос» (ТМ «ЯКА»), с. Рославичі, Васильківський р-н, Київська обл.;
- ТОВ ВКФ «Біотон» (Bioton Cosmetics), м. Дніпро;
- ТОВ «ТД «Bishoff Elite», м. Київ;
- ТОВ СП «Velta-Cosmetic», м. Дніпро;
- ТОВ «Georg BioSystems» (ТМ «NATURE.med»), м. Кам'янське, Дніпропетровська обл.;
- ТОВ «Ест Етуаль Груп», м. Обухів, Київська обл.

Ключовою цінністю ТОВ «Ельфа Лабораторія» є персонал підприємства. Згуртований колектив, стабільність зайнятості, впевненість у майбутньому, а

також можливості професійного та кар'єрного розвитку становлять основу кадрової політики компанії.

Особлива увага керівництва приділяється формуванню сприятливого соціально-психологічного клімату та розвитку персоналу. З цією метою впроваджуються програми професійного навчання, проводяться семінари та тренінги за участю провідних фахівців компанії та підприємств-партнерів.

Динамічна та результативна робота, а також розвинена корпоративна культура об'єднують колектив ТОВ «Ельфа Лабораторія» в єдину команду. Кадрова політика підприємства спрямована на визнання персоналу як ключового чинника успіху та сталого розвитку компанії [88].

Косметично-фармацевтичний ринок, на якому функціонує ТОВ «Ельфа Лабораторія», характеризується високим рівнем конкуренції та динамічним розвитком, особливо протягом останніх десятиліть.

З одного боку, це сприяло розширенню асортименту продукції та насиченню ринку товарами вітчизняного й іноземного виробництва. З іншого боку, посилилися вимоги споживачів до продукції, зокрема щодо якості, безпеки, екологічності та гарантійних характеристик.

Ринок косметичної продукції посідає провідні позиції за рівнем розвитку та темпами зростання і в останні роки демонструє стійку динаміку розвитку. Це свідчить про активізацію інноваційної діяльності в галузі. Нові ринкові сегменти формуються практично щомісяця та оперативно заповнюються брендами, що задовольняють відповідний споживчий попит. Водночас доступ до каналів збуту продукції є відносно вільним і не становить суттєвих бар'єрів для нових учасників ринку.

Одним із провідних напрямів інноваційного розвитку сьогодні є створення так званих «зелених» (екоорієнтованих) продуктів. Центрами розробки значної частини «еко-інновацій» виступають R&D-центри в країнах Азії, звідки вже комерціалізовані продукти виходять на ринки Європи та Північної Америки. Саме в азійських країнах були розроблені такі популярні косметичні формати, як BB-креми та засоби для освітлення шкіри.

Поряд із цим активно розвиваються нішеві стартапи, що орієнтуються на вузькі сегменти ринку, власні технологічні рішення, інновації у сировині, а також специфічні регіони та канали збуту. Це, у свою чергу, стимулює зростання активності у сфері злиттів і поглинань (M&A), коли великі косметичні корпорації, інвестиційні фонди та фінансові установи придбавають частки або контроль у перспективних малих та мікрокомпаніях.

Крім високої інноваційної активності, косметичний ринок характеризується значними обсягами інвестицій, зокрема у сфері маркетингу, брендингу, реклами та розвитку персоналу (бренд-консультанти, візажисти, б'юті-блогери тощо). Зростає також значення пакування продукції: дизайну, використання нових матеріалів, екологічності та можливості переробки.

Відмічається тенденція до активного запозичення та адаптації успішних стратегій просування та збуту від провідних конкурентів.

Згідно з аналітичним звітом IBISWorld *Global Cosmetics Manufacturing*, найбільш привабливими для інноваційної діяльності залишаються luxury-сегмент та сегмент «зелених» продуктів. Загальне зростання доходів населення у світі суттєво вплинуло на збільшення обсягів продажу косметичної продукції, і, за прогнозами експертів, ця тенденція продовжуватиме посилюватися в найближчі роки [95].

Парфумерно-косметична галузь традиційно займає важливе місце в економіці України. Її народногосподарське значення обумовлене тим, що продукція галузі, по-перше, забезпечує високу ефективність виробництва, а по-друге, формує значні надходження до державного бюджету у вигляді податкових платежів.

Сьогодні Україна перебуває на етапі трансформації економіки. У цих умовах вітчизняна парфумерно-косметична індустрія проходить процес реформування в усіх сферах діяльності — виробничій, конструкторській, юридичній, економічній та науковій. Це зумовлено необхідністю адаптації підприємств галузі до ринкових умов господарювання, а також зміною підходів до сприйняття косметичної продукції, яка відповідно до світових тенденцій

розвитку перетворюється на високотехнологічну сферу — «косметичну хімію» нового покоління.

Становлення парфумерно-косметичної індустрії України фактично є процесом формування багатогалузевого господарського комплексу, що включає розвиток нових виробництв, зокрема виготовлення косметичної сировини та напівпродуктів, синтетичних ароматичних речовин, тари для готової продукції тощо. Усе це свідчить про активізацію інноваційної діяльності в галузі.

Подальший розвиток галузі відповідно до європейських стандартів визначив нові пріоритети діяльності підприємств косметично-фармацевтичної індустрії. Зокрема, сучасні тенденції вимагають від суб'єктів господарювання впровадження інноваційного шляху розвитку як ключового чинника підвищення їх конкурентоспроможності.

Загалом за роки незалежності України косметологія та фармацевтична галузь пройшли складний шлях від періоду системної кризи до формування відносно стабільного рівня виробництва, розвитку технологій створення продукції, удосконалення системи контролю якості, а також становлення підприємництва, науки та освіти у цій сфері [95].

Як відомо, косметичні засоби належать до товарів широкого вжитку. Поряд зі спеціалізованими магазинами вони також широко представлені у фармацевтичному сегменті ринку. При цьому слід зазначити, що косметична продукція з кожним роком набуває все більшого економічного значення та перетворюється на важливу складову споживчого ринку.

В таблиці 2.1 наведено основні економічні показники, що характеризують косметично-фармацевтичний ринок України.

Статистичні дані та розрахунки, наведені в таблиці 2.1, свідчать про стабільний та позитивний розвиток косметичного ринку в Україні. У досліджуваному періоді спостерігається загальна тенденція зростання основних економічних показників.

Основні економічні показники ринку косметичних товарів України

Показник	Роки					Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення, %	
	2021	2022	2023	2024	2025	2025/ 2021	2025/ 2024	2025/ 2021	2025/ 2024
Обсяг ринку, млн. грн.	30,2	31,3	32,5	32,8	33,7	3,5	0,9	11,59	2,74
Роздрібний товарообіг, млн. грн.	14,2	14,9	16,1	16,4	16,9	2,7	0,5	19,01	3,05
Виробництво косметичних засобів, т	94770	95563	97022	98436	99717	4947	1281	5,22	1,3
Імпорт косметичних засобів, т	119634	121536	120905	121456	120338	704	-1118	0,59	0,92
Експорт косметичних засобів, т	28722	30190	31257	32746	33021	4299	275	14,97	0,84

Так, за 2020–2024 рр. обсяг ринку зріс на 11,59%, а порівняно з 2023 роком — на 2,74%. Відповідно збільшився і роздрібний товарообіг: на 19,01% за п'ятирічний період та на 3,05% у 2024 році порівняно з попереднім роком. Обсяг виробництва також демонструє позитивну динаміку — зростання становить 5,22% за 2020–2024 рр. та 1,3% у 2024 році відносно 2023 року.

Особливо слід відзначити збільшення обсягів експорту, який зріс на 14,97% за п'ятирічний період та на 0,84% у 2024 році. Імпорт за досліджуваний період зріс незначно — лише на 0,59%, при цьому у 2023–2024 рр. спостерігається його зниження на 0,92%. Така тенденція є позитивною, оскільки свідчить про посилення позицій вітчизняної продукції та поступове заміщення імпортних товарів на внутрішньому ринку.

У таблиці 2.2 наведено динаміку споживання косметично-фармацевтичної продукції в Україні за 2020–2024 рр. Розрахунок показника здійснюється за формулою:

$$C = B - Z + I - E \quad (2.1),$$

де С — споживання;

- В — виробництво;
 З — залишки продукції на кінець періоду;
 І — імпорт;
 Е — експорт.

Таблиця 2.2

Споживання косметично-фармацевтичної продукції на ринку України

Показник	Роки					Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення, %	
	2021	2022	2023	2024	2025	2025/ 2021	2025/ 2024	2025/ 2021	2025/ 2024
Виробництво косметичних засобів, т	94770	95563	97022	98436	99717	4947	1281	5,22	1,3
Залишки, т	4982	5012	4872	4723	4547	-435	-176	8,73	-3,73
Імпорт косметичних засобів, т	119634	121536	120905	121456	120338	704	-1118	0,59	0,92
Експорт косметичних засобів, т	28722	30190	31257	32746	33021	4299	275	14,97	0,84
Споживання, т	180700	181897	181	897	182423	182487	64	0,99	0,04

На рис. 2.1 графічно зображено результати обрахунків табл. 2.2, які свідчать про збільшення споживання косметичної продукції (на 0,99%) за період 5-ти років та 0,04% за період 2023-2024 рр.; про зменшення залишків продукції на 8,73% за 2020-2024 рр. та 3,73% за 2023-2024 рр.; про те, що імпорт значно менше розвивається, ніж експорт, оскільки імпорт зріс лише на 0,59% за 5 років і з 2023 р. по 2024 р. знизився на 0,92%, а експорт зріс аж на 14,97% загалом за досліджуваний період.

Тобто тенденція розвитку вітчизняного ринку косметики має позитивний характер.

ТОВ «Ельфа Лабораторія» здійснює активну експортну діяльність, постачаючи продукцію до країн СНД, зокрема Молдови, Білорусі, Латвії, Азербайджану та Казахстану, а також на ринки країн Близького Сходу. Це зумовлює необхідність постійного аналізу міжнародного середовища та особливостей зовнішньої торгівлі.

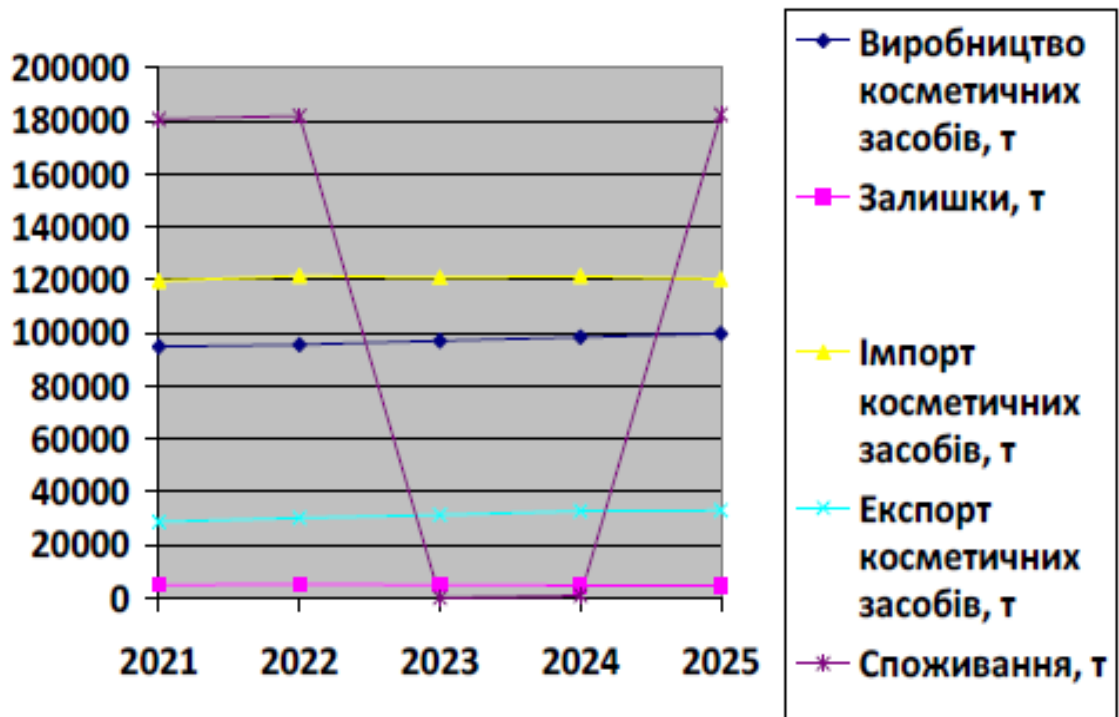


Рис. 2.1 Графічне відображення споживання косметично-фармацевтичної продукції на ринку України

Серед провідних країн світового косметичного ринку слід виділити Францію, де функціонують такі відомі корпорації, як L'Oréal та Chanel. Також значну роль відіграють Сполучені Штати Америки, де базуються глобальні лідери галузі — Procter & Gamble і Johnson & Johnson.

Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «Ельфа Лабораторія» передбачає наявність головного бухгалтера, функції якого виконує директор підприємства, а також помічника бухгалтера. Вони забезпечують ведення облікових процесів відповідно до вимог чинного законодавства та внутрішніх посадових інструкцій.

Функціонування бухгалтерської служби регламентується наказом про облікову політику підприємства, який структурно охоплює питання організації обліку, порядок ведення бухгалтерських записів, методичні підходи до відображення господарських операцій, а також правила внесення коригувань до фінансової звітності.

Для автоматизації облікових процесів використовується програмний продукт «1С:Бухгалтерія 8.2». Відповідальність за достовірність даних, а також

відповідність електронних облікових реєстрів нормативним вимогам покладена на помічника головного бухгалтера.

На підприємстві затверджено систему первинних документів, що включає як уніфіковані форми, затверджені державними органами, так і внутрішньо розроблені документи, що використовуються у щоденній діяльності. Для впорядкування документообігу впроваджено графік руху первинної документації, який визначає етапи її створення, перевірки, обробки, передачі до бухгалтерії та подальшого архівування.

Контроль за дотриманням встановленого графіка здійснюється головним бухгалтером. Виконання вимог щодо оформлення та своєчасного подання документів є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

До бланків суворої звітності, які використовуються на підприємстві, належать товарно-транспортні накладні та довіреності на отримання матеріальних цінностей. Відповідальність за їх використання розподілена між директором, головним бухгалтером та заступником директора з постачання відповідно до їх функціональних обов'язків.

Після завершення обробки всі первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність підлягають передачі до архіву. До цього моменту вони зберігаються в бухгалтерії у спеціально обладнаних місцях із обмеженим доступом під відповідальністю помічника бухгалтера.

Збереження первинної документації, облікових реєстрів, які пройшли обробку та слугували підставою для формування фінансової звітності, а також бухгалтерської та іншої звітної інформації, їх належне оформлення і передача до архіву забезпечується головним бухгалтером підприємства. Видача таких документів із бухгалтерської служби або архіву працівникам можлива виключно за погодженням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, реєстрів обліку та фінансової звітності на підприємстві здійснюється виключно у порядку, передбаченому чинним законодавством України.

Підприємство застосовує План рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21.12.1999 №291. На його основі сформовано робочий план рахунків із використанням рахунків різних рівнів деталізації (першого, другого та третього порядків).

З метою забезпечення достовірності облікових даних і фінансової звітності на підприємстві проводиться інвентаризація активів і зобов'язань відповідно до вимог ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інших нормативно-правових актів.

Порядок організації, проведення та оформлення результатів інвентаризації визначається Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2020 №879.

Організація інвентаризаційного процесу здійснюється директором підприємства, який створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, строки та періодичність. У випадках, коли інвентаризація є обов'язковою згідно із законодавством, встановлені строки не можуть перевищувати нормативно визначених.

Інвентаризація перед складанням річної фінансової звітності проводиться станом на дату балансу. При цьому перевірка земельних ділянок, будівель, споруд та інших об'єктів нерухомості може здійснюватися один раз на три роки, за винятком випадків, визначених законодавством щодо об'єктів державної власності.

В обліковій політиці підприємства закріплено, що відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» використовується прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів.

Вартісний критерій для віднесення об'єктів до малоцінних необоротних матеріальних активів встановлено на рівні до 20 000 грн.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується за методом 50/50: 50% вартості — у першому місяці використання об'єкта, решта 50% — у місяці його вибуття з експлуатації (списання з балансу) у разі втрати ознак активу.

Первісна (або переоцінена) вартість основних засобів може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних із їх поліпшенням або ремонтом, відповідно до вимог податкового законодавства.

Щодо нематеріальних активів, відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», підприємством також застосовується прямолінійний метод амортизації, при цьому ліквідаційна вартість приймається рівною нулю.

Первісна оцінка запасів здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси».

При вибутті запасів у виробництво, їх реалізації або іншому вибутті оцінювання здійснюється за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

Аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей ведеться у кількісно-сумовому вираженні, що забезпечує одночасне відображення як кількості, так і вартості запасів.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, передані в експлуатацію, списуються з балансу. Надалі організовується їх оперативний кількісний облік за місцями використання та матеріально відповідальними особами протягом усього строку фактичної експлуатації.

Відповідно до вимог НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари та послуги відображається у балансі за чистою реалізаційною вартістю. Для її визначення на дату балансу розраховується величина сумнівних боргів.

Резерв сумнівних боргів формується у розмірі фактичної сумнівної заборгованості. Його розрахунок здійснюється на основі аналізу платоспроможності окремих дебіторів, що дозволяє оцінити ймовірність неповернення боргів.

На підприємстві не формується забезпечення для покриття витрат на оплату відпусток працівникам.

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена, а його погашення призведе до

зменшення економічних вигод у майбутньому.

Довгострокові зобов'язання, за якими нараховуються відсотки, відображаються у балансі за їх теперішньою вартістю з урахуванням умов конкретного договору. Поточні зобов'язання оцінюються за сумою, що підлягає погашенню.

Доходи визнаються та оцінюються відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід». До складу доходів майбутніх періодів включаються суми, отримані або нараховані у звітному періоді, але такі, що будуть віднесені до доходів у наступних періодах.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», витрати визнаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, а у Звіті про фінансові результати — у тому періоді, в якому були отримані відповідні доходи.

Виробнича собівартість продукції включає прямі витрати та загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі оплати праці виробничого персоналу з урахуванням фактичного рівня потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на одиницю продукції на основі заробітної плати виробничих працівників при нормальному рівні виробничої потужності.

До собівартості реалізованої продукції включаються: виробнича собівартість реалізованих товарів, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Витрати операційної діяльності, що не включаються до виробничої собівартості (адміністративні витрати, витрати на збут тощо), визнаються витратами періоду та відображаються у Звіті про фінансові результати відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати».

Показники динаміки активів ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

Стаття	2023	2024	2025	2023-2024		2024-2025		2023-2025	
				абсолютна тис.грн.	відносна %	абсолютна тис.грн.	відносна %	абсолютна тис.грн.	відносна %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I. Необоротні активи	42,7	52,2	134,5	9,5	22,2	82,3	157,7	91,8	215,0
Незавершені капітальні інвестиції	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Основні засоби	42,7	52,2	134,5	9,5	22,2	82,3	157,7	91,8	215,0
первісна вартість	233,9	249,4	325,7	15,5	6,6	76,3	30,6	91,8	39,2
знос	191,2	191,2	191,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Довгострокові біологічні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
II. Оборотні активи	46,4	338,8	265,0	292,4	630,2	-73,8	-21,8	218,6	471,1
Запаси	0,3	-	73,8	-0,3	-100,0	73,8	100,0	73,5	24500,0
у тому числі готова продукція	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточні біологічні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	18,4	19,1	11,2	0,7	3,8	-7,9	-41,4	-7,2	-39,1
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	7,0	7,1	14,8	0,1	1,4	7,7	108,5	7,8	111,4
у тому числі з податку на прибуток	6,4	-	-	-6,4	-100,0	-	-	-6,4	-100,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточні фінансові інвестиції	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти	20,7	312,6	165,2	291,9	1410,1	-147,4	-47,2	144,5	698,1
Інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Баланс	89,1	391,0	399,5	301,9	338,8	8,5	2,2	310,4	348,4

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, понесені у звітному

періоді, але такі, що підлягають розподілу та включенню до витрат наступних періодів.

Згідно з НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», виправлення помилок попередніх періодів здійснюється шляхом коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Такі виправлення також передбачають повторне подання порівняльної інформації у фінансовій звітності для забезпечення її зіставності.

Зміни в обліковій політиці допускаються лише у випадках зміни законодавчих вимог, стандартів бухгалтерського обліку або якщо такі зміни забезпечують більш достовірне відображення господарських операцій.

Загальний контроль за дотриманням облікової політики здійснюється головним бухгалтером підприємства.

На підприємстві складається Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, порядок формування якого регламентується НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Система внутрішнього контролю на підприємстві не впроваджена.

Активи підприємства за 2023–2025 роки наведені у таблиці 1.10.

Упродовж досліджуваного періоду спостерігається суттєве зростання валюти балансу підприємства, що свідчить про зміцнення його економічного потенціалу. Водночас слід відзначити, що найбільш інтенсивне збільшення припало на 2024 рік, тоді як у 2025 році темпи приросту значно уповільнилися, що вказує на нестійкий характер динаміки.

Загальне зростання валюти балансу забезпечувалося переважно за рахунок збільшення оборотних активів, зокрема грошових коштів та їх еквівалентів, що свідчить про підвищення ліквідності підприємства.

Структура необоротних активів є досить обмеженою та представлена виключно основними засобами. Довгострокові фінансові інвестиції та інші види необоротних активів на підприємстві відсутні. Така ситуація свідчить про відсутність інвестиційної активності, що в перспективі може негативно вплинути на розвиток і розширення господарської діяльності.

Пасиви ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

Статті	2023	2024	2025	2023-2024		2024-2025		2023-2025	
				абсолютна тис.грн.	відносна %	абсолютна тис.грн.	відносна %	абсолютна тис.грн.	відносна %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I. Власний капітал	76,0	319,4	346,3	243,4	320,3	26,9	8,4	270,3	355,7
Зареєстрований (пайовий) капітал	66,0	66,0	66,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Додатковий капітал	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Резервний капітал	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	10,0	253,4	280,3	243,4	2434,0	26,9	10,6	270,3	2703,0
Неоплачений капітал	-	-	-	-	-	-	-	-	-
II. Довгострокові зобов'язання цільове фінансування та забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-	-
III. Поточні зобов'язання	13,1	71,6	53,2	58,5	446,6	-18,4	-25,7	40,1	306,1
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:									
довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-	-	-	-	-	-
товари, роботи, послуги	11,3	63,8	44,3	52,5	464,6	-19,5	-30,6	33,0	292,0
розрахунками з бюджетом	-	5,2	7,2	5,2	100,0	2,0	38,5	7,2	100,0
у тому числі з податку на прибуток	-	-	7,0	-	-	7,0	100,0	7,0	100,0
розрахунками зі страхування	-	0,2	0,2	0,2	100,0	0,0	0,0	0,2	100,0
розрахунками з оплати праці	1,8	2,4	1,5	0,6	33,3	-0,9	-37,5	-0,3	-16,7
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання									
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групи вибуття									
Баланс	89,1	391,0	399,5	301,9	338,8	8,5	2,2	310,4	348,4

На підприємстві спостерігається незначний обсяг дебіторської заборгованості, сформованої за виконані роботи та розрахунками з бюджетом. При цьому дебіторська заборгованість за надані послуги за аналізований період зменшилася на 39,1%, що є позитивним показником ефективності роботи з дебіторами. Водночас заборгованість за розрахунками з бюджетом має тенденцію до зростання, що може створювати додаткові фінансові ризики у майбутньому.

У структурі капіталу підприємства домінує власний капітал, що свідчить про достатньо високий рівень фінансової стійкості. За досліджуваний період його обсяг збільшився на 355,7%, що стало можливим завдяки зростанню нерозподіленого прибутку.

Власний капітал підприємства формується зі статутного (zareєстрованого) капіталу в розмірі 66,0 тис. грн та нерозподіленого прибутку, який протягом аналізованого періоду суттєво зріс, особливо у 2024 році, коли його приріст становив 2434,0%.

Поточні зобов'язання займають невелику частку у структурі капіталу підприємства. Основну їх частину формує кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги, а також зобов'язання за розрахунками з бюджетом, фондами соціального страхування і з оплати праці.

Аналіз відносних показників майнового стану (табл. 1.12) свідчить про високий рівень ліквідності активів. Частка основних засобів перебуває у межах норми, однак їхня залишкова придатність дещо нижча за оптимальні значення, що супроводжується підвищеним рівнем зносу (понад 0,5). Порівняно з 2023 роком спостерігається позитивна динаміка за більшістю показників майнового стану.

Водночас підприємство не здійснює довгострокових фінансових інвестицій, що обмежує можливості розширення діяльності через використання фінансових інструментів та вкладення коштів у позавиробничі напрями розвитку, окрім простого відтворення основних засобів.

Основні показники майнового стану ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

Показники	2023	2024	2025	Абсолютне відхилення, пунктів		
				2024/ 2023	2025/ 2024	2025/ 2023
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт мобільності активів	0,52	0,87	0,66	0,35	0,35	0,14
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	1,09	6,49	1,97	5,40	5,40	0,88
Частка основних засобів в активах	0,48	0,13	0,34	-0,35	-0,35	-0,14
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,18	0,21	0,41	0,03	0,03	0,23
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,82	0,77	0,59	-0,05	-0,05	-0,23
Частка довгострокових фінансових інвестицій у активах	-	-	-	-	-	-

Отже, підприємство загалом характеризується задовільним майновим станом із позитивною динамікою його покращення. Водночас проблемними залишаються високий рівень зношеності основних засобів та відсутність довгострокових інвестицій. У зв'язку з цим доцільним є активніше оновлення матеріально-технічної бази та підтримання позитивних тенденцій у зміні структури майна. Окремо слід розглянути можливості залучення та здійснення довгострокових інвестицій як джерела стратегічного розвитку. Під час управління активами важливо враховувати, що частка оборотних активів має бути оптимальною для відповідної галузі (для будівельних підприємств орієнтовно 0,8). Надмірне зосередження на оборотних активах може в перспективі негативно вплинути на виробничий потенціал.

Згідно з розрахованими показниками (табл. 1.13), підприємство є платоспроможним. Однак його ліквідність є надлишковою за основними коефіцієнтами і має тенденцію до подальшого зростання. Це означає наявність значних обсягів вільних ресурсів, які використовуються недостатньо ефективно. Така ситуація може свідчити про зниження ефективності управління оборотними активами та уповільнення їх оборотності.

Водночас підприємство має достатній рівень забезпеченості власними оборотними коштами, що підтверджує високу здатність активів швидко перетворюватися у грошові ресурси та підтримувати поточну

платоспроможність.

Таблиця 1.13.

Основні показники ліквідності ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

Показники	2023	2024	2025	Абсолютне відхилення, пунктів		
				2024/ 2023	2025/ 2024	2025/ 2023
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт поточної ліквідності	3,54	4,73	4,98	1,19	1,19	1,44
Коефіцієнт швидкої ліквідності	3,52	4,73	3,59	1,21	1,21	0,07
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,58	4,37	3,11	2,79	2,79	1,53
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	0,72	0,79	0,80	0,07	0,07	0,08
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	2,25	0,38	0,50	-1,87	-1,87	-1,74

Підприємству притаманне недостатньо збалансоване та нестабільне співвідношення між дебіторською і кредиторською заборгованістю. Зокрема, у 2025 році обсяг дебіторської заборгованості становив приблизно половину від кредиторської, що вказує на обмежену можливість покриття зобов'язань перед кредиторами за рахунок коштів, які очікуються до надходження від дебіторів. Така ситуація свідчить про неефективну структуру розрахункових відносин з контрагентами з позиції фінансової стійкості підприємства.

З урахуванням наявного рівня ліквідності, підприємству доцільно підвищити ефективність управління оборотними активами та забезпечити формування оптимального обсягу вільних ресурсів, які можуть бути раціонально використані в господарській діяльності без надмірного «заморожування» капіталу.

За результатами більшості розрахованих показників фінансової стійкості (табл. 1.14) підприємство демонструє високий її рівень. Водночас упродовж досліджуваного періоду спостерігалася певна нестабільність значень окремих коефіцієнтів. Незважаючи на це, загальна тенденція є позитивною, оскільки за більшістю показників відбулося покращення, що свідчить про зміцнення фінансової позиції підприємства.

**Основні показники фінансової стійкості ТОВ «Ельфа лабораторія»
за 2023-2025 роки**

Показники	2023	2024	2025	Абсолютне відхилення, пунктів		
				2024/ 2023	2025/ 2024	2025/ 2023
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт фінансової незалежності	0,85	0,82	0,87	-0,04	-0,04	0,01
Коефіцієнт стійкості фінансування	0,85	0,82	0,87	-0,04	-0,04	0,01
Коефіцієнт фінансової стійкості	5,80	4,46	6,51	-1,34	-1,34	0,71
Коефіцієнт довгострокового забезпечення капіталом	1,78	6,12	2,57	4,34	4,34	0,79
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,44	0,84	0,61	0,40	0,40	0,17
Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів за запасами	0,01	0,00	0,35	-0,01	-0,01	0,34
Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів за грошовими коштами	0,62	1,17	0,78	0,55	0,55	0,16

Підприємство характеризується високим рівнем фінансової незалежності від зовнішніх джерел фінансування. Упродовж досліджуваного періоду спостерігалось її зростання, хоча динаміка змін залишалася нерівномірною. Оскільки довгострокові зобов'язання відсутні, показники стійкості фінансування фактично повторюють тенденції фінансової незалежності. Загалом рівень фінансової стійкості є достатньо високим і демонструє позитивну, але нестабільну динаміку.

Підприємство має високий рівень довгострокової платоспроможності, який визначається через власний капітал, і за аналізований період спостерігається його зростання. Також відзначається значна маневреність власного капіталу, яка загалом покращується. Маневреність власних оборотних коштів у цілому має позитивну тенденцію розвитку.

У зв'язку з цим підприємству доцільно проводити послідовну політику, спрямовану на зміцнення фінансової стійкості та забезпечення її стабільності в довгостроковій перспективі.

**Основні показники ділової активності ТОВ «Ельфа лабораторія»
за 2023-2025 роки**

Показники	2023	2024	2025	Абсолютне відхилення, пунктів		
				2024/ 2023	2025/ 2024	2025/ 2023
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт оборотності активів (сукупного капіталу) (оборотн.)	3,41	1,27	2,20	-2,14	-2,14	-1,21
Період одного обороту активів (сукупного капіталу) (днів)	105,58	284,48	163,95	178,90	178,90	58,37
Коефіцієнт оборотності оборотних активів (оборотн.)	6,55	1,46	3,31	-5,09	-5,09	-3,24
Період одного обороту оборотних активів (днів)	54,98	246,50	108,76	191,52	191,52	53,77
Коефіцієнт оборотності запасів (оборотн.)	1012,67	-	11,89	-	-	-1000,78
Період одного обороту запасів (днів)	0,36	-	30,29	-	-	29,93
Коефіцієнт оборотності грошових коштів (оборотн.)	14,68	1,58	5,31	-13,09	-13,09	-9,37
Період одного обороту грошових коштів (днів)	24,53	227,44	67,80	202,91	202,91	43,27
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (оборотн.)	11,96	18,89	33,74	6,92	6,92	21,78
Період погашення дебіторської заборгованості (днів)	30,10	19,06	10,67	-11,04	-11,04	-19,43
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за чистим доходом (оборотн.)	26,88	7,17	17,03	-19,71	-19,71	-9,85
Період погашення кредиторської заборгованості (днів)	13,39	50,20	21,14	36,81	36,81	7,75
Період операційного циклу (днів)	30,45	19,06	40,96	-11,39	-11,39	10,50
Період фінансового циклу (днів)	17,06	-31,14	19,82	-48,20	-48,20	2,76

Аналіз показників ділової активності (табл. 1.15) свідчить про її погіршення за більшістю напрямів у досліджуваному періоді. Позитивна динаміка простежується лише за окремими показниками, пов'язаними з дебіторською заборгованістю. Така ситуація може негативно вплинути на результати господарської діяльності та потребує оперативних управлінських заходів для підвищення рівня ділової активності.

За характером виробничої програми ТОВ «Ельфа Лабораторія» виступає як підрядна організація, що виконує роботи із залученням сторонніх виконавців (субпідрядників).

Штат підприємства є невеликим і складається з чотирьох працівників: директора, який одночасно виконує функції головного бухгалтера, помічника бухгалтера, заступника директора з виробництва (головного інженера) та заступника директора з постачання.

Ключовою стратегічною метою діяльності підприємства залишається

зростання прибутковості шляхом підвищення ділової активності, ефективнішого використання фінансових ресурсів та оптимізації витрат.

Висновки до розділу 1

Підприємство здійснює господарську діяльність з метою досягнення визначених економічних результатів, фінансовим вираженням яких виступають фінансові результати. Саме вони є ключовим показником ефективності роботи суб'єкта господарювання та своєрідним критерієм результативності управлінських і виробничих процесів. Від рівня об'єктивності, точності та достовірності обліку фінансових результатів, а також від якості складання Звіту про фінансові результати значною мірою залежить обґрунтованість управлінських рішень щодо прибутковості та рентабельності діяльності підприємства.

В Україні основною формою звітності щодо фінансових результатів є Звіт про фінансові результати — фінансовий документ, який містить інформацію про доходи, витрати та результати діяльності підприємства за звітний період. Він дає можливість визначити складові формування прибутку або збитку та призначений для забезпечення користувачів повною, достовірною та неупередженою інформацією про фінансові показники діяльності. Даний звіт є обов'язковим елементом річної та проміжної фінансової звітності та формується відповідно до встановлених нормативних вимог, дотримуючись принципів і якісних характеристик бухгалтерської звітності.

Водночас у міжнародній практиці відсутня окрема форма звіту з назвою «Звіт про фінансові результати». Згідно з положеннями МСБО 1 «Подання фінансової звітності», підприємства подають інформацію про доходи і витрати або в межах єдиного звіту про прибутки і збитки, або у форматі двох взаємопов'язаних звітів: звіту про прибуток або збиток та звіту про сукупний дохід.

В Україні існує низка теоретико-методологічних проблем, що ускладнюють формування цілісної та уніфікованої системи обліку фінансових результатів і складання відповідної звітності. Зокрема, поняття «фінансові результати» не має чіткого законодавчого визначення, попри його активне

використання в практиці бухгалтерського обліку та управління. Крім того, недостатньо сформованою залишається концептуальна база їх визначення, а сам порядок розрахунку у звітності є складним і недостатньо прозорим для практичного застосування.

Узагальнюючи різні підходи, фінансовий результат доцільно трактувати як підсумок господарської діяльності підприємства, що визначається як різниця між доходами і витратами з урахуванням податкових зобов'язань за певний звітний період і відображається у формі прибутку або збитку. Доцільно закріпити це визначення на нормативному рівні, зокрема в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Також обґрунтованим є вдосконалення форми Звіту про фінансові результати шляхом наближення її до багатоступеневої моделі, що застосовується у міжнародній практиці. Це дозволить зробити структуру формування фінансових результатів більш зрозумілою, прозорою та зручною для користувачів, а також підвищить аналітичну цінність звітності і сприятиме більш обґрунтованим управлінським рішенням.

Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Бухгалтерський облік фінансових результатів як основа підготовки відповідної звітності

Відповідно до Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, формування фінансових результатів здійснюється шляхом закриття відповідних субрахунків, що відкриваються у складі рахунку 79 «Фінансові результати». Даний рахунок призначений для узагальнення інформації про результати діяльності підприємства, які формуються внаслідок операційної, фінансової та іншої (у тому числі інвестиційної) діяльності.

За кредитом рахунку 79 відображаються суми доходів, які списуються в порядку закриття рахунків класу доходів. За дебетом фіксуються витрати підприємства, що списуються з відповідних рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток. Після завершення звітного періоду сальдо рахунку 79 переноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності» (табл. 2.1).

Порядок кореспонденції рахунку 79 визначається Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. зі змінами, зокрема внесеними наказом №658 від 31.05.2012 р.

Підприємства, які здійснюють облік витрат із використанням лише рахунків класу 8 «Витрати за елементами», списують відповідні суми на субрахунки рахунку 79 у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського

виробництва», а також рахунків класу 8, які закриваються в процесі формування фінансового результату.

Таблиця 2.1.

Субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати»

Субрахунок 1	Призначення субрахунку 2
791 «Результат операційної діяльності»	На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За <i>кредитом</i> субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за <i>дебетом</i> - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»)
792 «Результат фінансових операцій»	На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За <i>кредитом</i> субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за <i>дебетом</i> - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»
793 «Результат іншої діяльності»	На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За <i>кредитом</i> рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за <i>дебетом</i> - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати»

Для упорядкування та більш чіткого сприйняття облікової інформації О.О. Левицька [65] пропонує узагальнену систематизацію рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів для підприємств, які застосовують рахунки 9-го класу (рис. 2.1). Залежно від їх функціонального призначення в системі обліку фінансових результатів вона виділяє дві основні групи рахунків: формуючі та регулюючі.

До формуючих рахунків належать рахунки, що безпосередньо забезпечують формування доходів і витрат за різними видами діяльності, а також підсумкові (результативні) рахунки, зокрема «Фінансові результати» та «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Регулюючі рахунки, у свою чергу, пов'язані з використанням методичних прийомів капіталізації та резервування. Рахунки капіталізації поділяються на доповнюючі та контрарні. Доповнюючі рахунки коригують оцінку об'єктів обліку шляхом її збільшення до балансової вартості, тобто додаються до первісної оцінки основного рахунку. До них відносять, зокрема, «Доходи

майбутніх періодів» та «Відстрочені податкові зобов'язання».

Натомість контрарні рахунки використовуються для зменшення балансової вартості відповідних об'єктів шляхом віднімання їх суми від оцінки основного рахунку. До таких рахунків належать «Витрати майбутніх періодів» та «Відстрочені податкові активи».

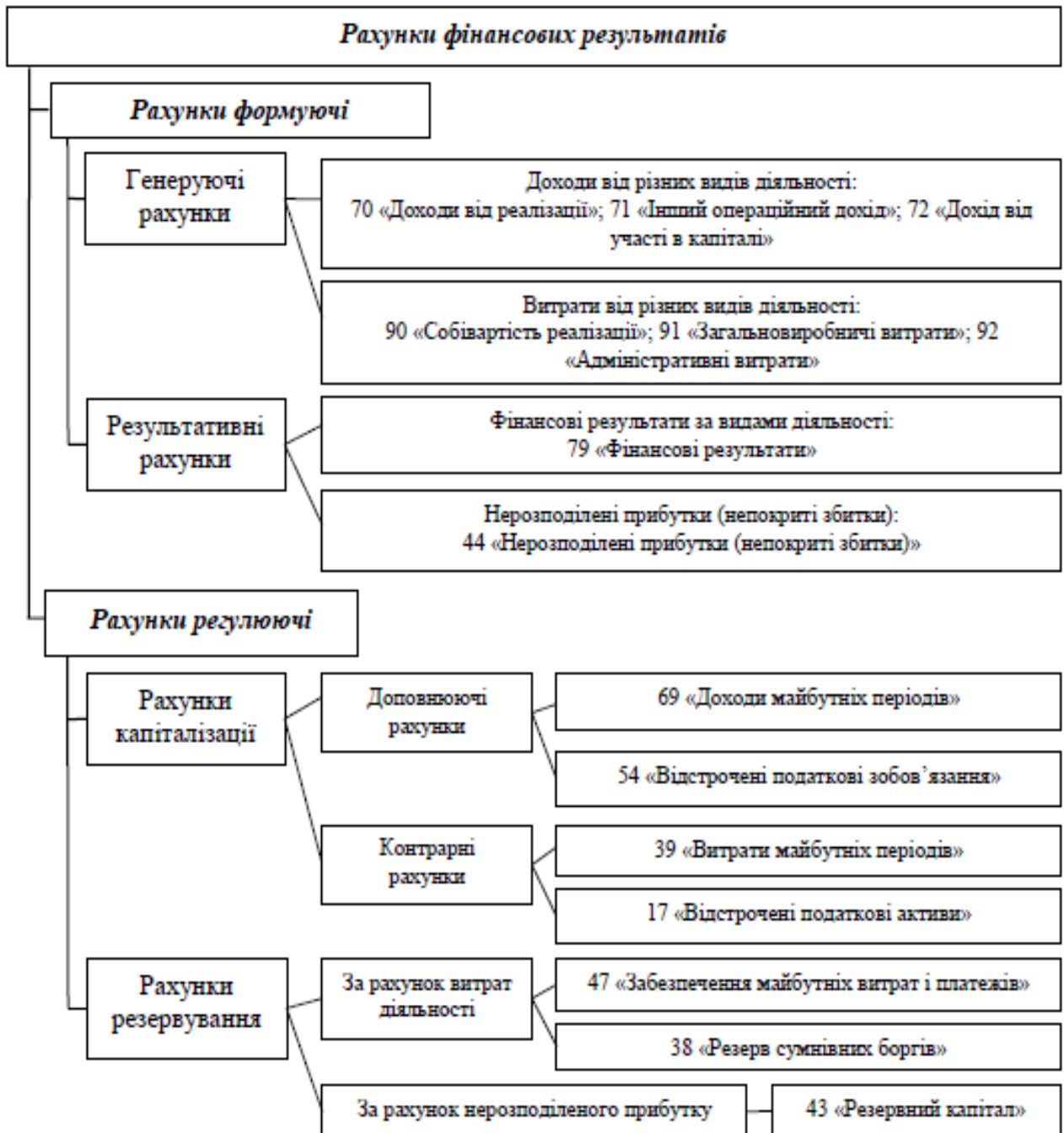


Рис. 2.1. Класифікація основних рахунків фінансових результатів

Окрему групу становлять рахунки резервування, які формуються або за рахунок витрат діяльності (наприклад, «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», «Резерв сумнівних боргів»), або за рахунок нерозподіленого

прибутку (зокрема, «Резервний капітал») [68].

Особливості обліку фінансових результатів від операційної діяльності підприємства наведено в таблиці 2.2, сформованій на основі джерела [34, с. 224–248].

Таблиця 2.2.

Облік фінансових результатів від операційної діяльності підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>Підприємства, що використовують рахунки класу 9</i>			
1	Закрито рахунки доходів від реалізації:		
	- готової продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»
	- товарів	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
	- робіт, послуг	703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»	791 «Результат операційної діяльності»
2	Відображено вирачування з доходу від реалізації на суму наданих покупцям знижок, вартість повернутих покупцям продукції, товарів, суми, що отримуються підприємством на користь комітента, принципала, та інші суми, які підлягають вирачуванню з доходу	791 «Результат операційної діяльності»	704 «Вирачування з доходу»
3	Закрито рахунки обліку перестрашування:		
	- списано суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховальникам за договорами перестрашування	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	705* «Перестрашування»
	- списано частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховальниками в разі дострокового припинення договору перестрашування	705* «Перестрашування»	703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»
<i>* Для підприємств, що є страховиками</i>			
4	Закрито рахунки інших операційних доходів, зокрема доходів від:		
	- первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю»	791 «Результат операційної діяльності»
	- реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»	791 «Результат операційної діяльності»
	- реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МПП тощо)	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»
	- операційної оренди активів (якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства)	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат операційної діяльності»
	- курсових різниць щодо активів та зобов'язань, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»
	- отримання штрафів, пені, неустойки, інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнано боржником або щодо яких отримано рішення суду, господарського суду про їх стягнення	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	791 «Результат операційної діяльності»
	- відшкодування раніше списаних активів (наприклад, при встановленні винної особи в нестачі раніше списаних запасів)	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	791 «Результат операційної діяльності»

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4
	- кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув, яка виникла при здійсненні операційної діяльності	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	791 «Результат операційної діяльності»
	- безоплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) та доходів від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»
	- інших доходів від операційної діяльності, зокрема доходів від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення підприємства тощо	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»
5	Списано на фінансові результати:		
	- виробничу собівартість реалізованої готової продукції	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
	- фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
	- виробничу собівартість виконаних робіт, наданих послуг	791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
	- страхові суми та страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховання) при настанні страхового випадку	791 «Результат операційної діяльності»	904* «Страхові виплати»
	<i>* Для підприємств, що є страховиками</i>		
	- суми визнаних адміністративних витрат	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
	- суми визнаних витрат на збут	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»
	суми інших витрат від операційної діяльності, зокрема:		
	витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю	791 «Результат операційної діяльності»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю»
	витрат на проведення досліджень і розробок, якщо вони відповідають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	791 «Результат операційної діяльності»	941 «Витрати на дослідження та розробки»
	- балансову вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	791 «Результат операційної діяльності»	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»
	- собівартість реалізованих оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
	- величину створеного резерву сумнівних боргів щодо поточної дебіторської заборгованості	791 «Результат операційної діяльності»	944 «Сумнівні та безнадійні борги»
	- втрати від курсових різниць за активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
	- втрати, пов'язані зі знеціненням (уцінкою) запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	791 «Результат операційної діяльності»	946 «Втрати від знецінення запасів»

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4
	- нестачі грошових коштів, інших цінностей та втрати від псування цінностей, виявлені у процесі заготівлі, переробки, зберігання та реалізації	791 «Результат операційної діяльності»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
	- визнані економічні санкції за невиконання підприємством законодавства за умов договорів	791 «Результат операційної діяльності»	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
	- інші витрати операційної діяльності, зокрема витрати житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення підприємства тощо	791 «Результат операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»
Підприємства, що не використовують рахунки класу 9			
6	Списано на фінансові результати:		
	- виробничу собівартість реалізованої готової продукції	791 «Результат операційної діяльності»	26 «Готова продукція»
	- собівартість реалізованої продукції сільськогосподарського виробництва	791 «Результат операційної діяльності»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
	- собівартість реалізованих товарів, виробничих запасів, МПП, необоротних активів, утримуваних від продажу	791 «Результат операційної діяльності»	84 «Інші операційні витрати»
	- собівартість реалізованих робіт, послуг	791 «Результат операційної діяльності»	23 «Виробництво»
	- матеріальні витрати	791 «Результат операційної діяльності»	80 «Матеріальні витрати»
	- витрати на оплату праці	791 «Результат операційної діяльності»	81 «Витрати на оплату праці»
	- відрахування з ЄСВ	791 «Результат операційної діяльності»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
	- амортизацію	791 «Результат операційної діяльності»	83 «Амортизація»
	- інші операційні витрати	791 «Результат операційної діяльності»	84 «Інші операційні витрати»

Особливості відображення фінансових результатів від фінансової діяльності підприємства узагальнено в таблиці 2.3, яка сформована на основі джерела [34, с. 249–250].

Таблиця 2.3.

Облік фінансових результатів від фінансової діяльності підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Закрито рахунки доходів від участі в капіталі, а саме доходи від інвестицій у:		
	- асоційовані підприємства	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»	792 «Результат фінансових операцій»
	- спільну діяльність	722 «Дохід від спільної діяльності»	792 «Результат фінансових операцій»
	- дочірні підприємства	723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»	792 «Результат фінансових операцій»
2	Закрито рахунки доходів від іншої фінансової діяльності, зокрема, за одержаними:		
	- дивідендами	731 «Дивіденди одержані»	792 «Результат фінансових операцій»

Продовження таблиці 2.3.

1	2	3	4
	- відсотками	732 «Відсотки одержані»	792 «Результат фінансових операцій»
	- іншими доходами від фінансових операцій	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	792 «Результат фінансових операцій»
3	Списано фінансові витрати в частині:		
	- відсотків за користування кредитами банків	792 «Результат фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит»
	- витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»
4	Списано фінансові витрати в частині втрат від участі в капіталі в:		
	- асоційовані підприємства	792 «Результат фінансових операцій»	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»
	- спільну діяльність	792 «Результат фінансових операцій»	962 «Втрати від спільної діяльності»
	- дочірні підприємства	792 «Результат фінансових операцій»	963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»
5	Списано фінансові витрати підприємствами, що не використовують рахунки класу 9	792 «Результат фінансових операцій»	85 «Інші затрати»

Особливості відображення фінансових результатів від інвестиційної діяльності підприємства наведено в таблиці 2.4, сформованій на основі джерела [34, с. 250–251].

Таблиця 2.4.

Облік фінансових результатів від інвестиційної діяльності підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Закрито рахунки доходів від інвестиційної діяльності, зокрема, доходів від:		
	- реалізації фінансових інвестицій	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	793 «Результат іншої діяльності»
	- відновлення корисності активів, визначених згідно з НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	793 «Результат іншої діяльності»
	- курсової різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, пов'язаними з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства	744 «Дохід від не операційної курсової різниці»	793 «Результат іншої діяльності»
	- безоплатно отриманих активів (необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій)	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	793 «Результат іншої діяльності»
	- інших доходів від звичайної діяльності (від списання кредиторської заборгованості, що не виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності)	746 «Інші доходи»	793 «Результат іншої діяльності»
2	Списано витрати від інвестиційної діяльності в частині:		
	- балансової вартості реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією	793 «Результат іншої діяльності»	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»
	- втрат від зменшення корисності активів, визначених згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	793 «Результат іншої діяльності»	972 «Втрати від зменшення корисності активів»

Продовження таблиці 2.4.

1	2	3	4
	- суми знецінення (упінки) необоротних активів та фінансових інвестицій	793 «Результат іншої діяльності»	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»
	- втрат від курсових різниць за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті від не операційної діяльності підприємства	793 «Результат іншої діяльності»	974 «Втрати від не - операційних курсових різниць»
	- залишкової вартості списаних необоротних активів та витрат, пов'язаних з їх ліквідацією (розбиранням, демонтажем)	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»
	- інших витрат звичайної діяльності	793 «Результат іншої діяльності»	977 «Інші витрати звичайної діяльності»
3	Списано витрати звичайної діяльності підприємствами, що не використовують рахунки класу 9	793 «Результат іншої діяльності»	85 «Інші затрати»

Особливості обліку нерозподіленого прибутку (збитку) підприємства узагальнено в таблиці 2.5, складеній на основі джерела [34, с. 251–252].

Таблиця 2.5.

Облік нерозподіленого прибутку (збитку) підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Закрито сальдо по рахунку 79 «Фінансові результати» (відповідні субрахунки):		
	- прибуток	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
	- збиток	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»
2	За підсумками звітного періоду зменшено суму нерозподіленого прибутку на суму прибутку, використаного у звітному році	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
3	За підсумками звітного періоду збільшено непокриті збитки на суму прибутку, використаного у звітному році	442 «Непокриті збитки»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
4	Списано непокриті збитки за рахунок нерозподіленого прибутку	441 «Прибуток нерозподілений»	442 «Непокриті збитки»
5	Списано непокриті збитки за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»
6	Списано непокриті збитки за рахунок пайового капіталу	40 «Зареєстрований капітал»	442 «Непокриті збитки»
	Списано непокриті збитки за рахунок додат. капіталу	42 «Додатковий капітал»	442 «Непокриті збитки»

Особливості обліку використання прибутку підприємства у звітному періоді подано в таблиці 2.6, сформованій за даними джерела [34, с. 252].

Зазвичай за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» відображається сума нарахованого податку на прибуток, яка списується з рахунку 98 «Податок на прибуток». При цьому для визначення податкового зобов'язання попередньо здійснюються відповідні розрахунки, на основі яких встановлюється сума

податку на прибуток, що підлягає відображенню в обліку.

Таблиця 2.6.

Облік використання прибутку підприємства у звітному періоді

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Нараховано дивіденди за підсумками звітного року	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
2	Спрямовано прибуток на збільшення статутного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
3	Створено резервний капітал відповідно до чинного законодавства, установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
4	Спрямовано прибуток на збільшення пайового капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	402 «Пайовий капітал»

Особливості обліку податку на прибуток та відстрочених податків представлено в таблиці 2.7, побудованій за [34,с.252-254].

Таблиця 2.7.

Облік податку на прибуток та відстрочених податків підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Відображення податку на прибуток від звичайної діяльності та відстрочених податків			
1	Нараховано поточний податок на прибуток (у сумі, що не перевищує витрат з податку на прибуток)	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»
2	Нараховано поточний податок на прибуток, пов'язаний з безоплатним одержанням необоротних активів (за рахунок зменшення власного капіталу)	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	641 «Розрахунки за податками»
3	Відображення нарахування поточного податку на прибуток з одночасним збільшенням відстрочених податкових активів (ВПА)	17 «Відстрочені податкові активи»	641 «Розрахунки за податками»
4	Відображено нарахування поточного податку на прибуток за рахунок зменшення відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ)	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
5	Відображено виникнення (збільшення) за рахунок витрат з податку на прибуток	981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
6	Зменшення ВПЗ з одночасним відображенням доходів з податку на прибуток	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	98 «Податок на прибуток»
7	Відображено збільшення ВПЗ у зв'язку з проведенням дооцінки необоротних активів (за рахунок зменшення власного капіталу)	423 «Дооцінка активів»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
8	Відображено зменшення ВПА за рахунок витрат з податку на прибуток	981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	17 «Відстрочені податкові активи»
9	Збільшено ВПА з одночасним відображенням доходів з податку на прибуток	17 «Відстрочені податкові активи»	98 «Податок на прибуток»
10	Списано на фінансовий результат:		
	- витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	98 «Податок на прибуток»
	- доходи з податку на прибуток від звичайної діяльності	98 «Податок на прибуток»	791 «Результат операційної діяльності»

Ось перефразований варіант із збереженням змісту та наукового стилю (з підвищеною унікальністю формулювань):

З метою забезпечення більш точного та оперативного формування фінансового результату на промислових підприємствах у розрізі видів діяльності Л.В. Параскевич пропонує запровадження до рахунку 79 «Фінансові результати» додаткового субрахунку 795 «Фінансовий результат звітного періоду». Така пропозиція не суперечить чинним нормативно-правовим вимогам і спрямована на вдосконалення облікової системи.

Використання зазначеного субрахунку дозволить акумулювати узагальнену інформацію про доходи та витрати, що формуються на всіх субрахунках рахунку 79, забезпечуючи тим самим постійний контроль за формуванням фінансового результату протягом звітного періоду як у цілому по підприємству, так і за окремими видами діяльності.

Запровадження субрахунку 795 «Фінансовий результат звітного періоду», а також відповідне коригування облікових реєстрів сприятиме більш достовірному відображенню процесу формування фінансових результатів у бухгалтерському обліку. Крім того, це забезпечить повноту інформаційної бази для складання фінансової звітності за формою №2 «Звіт про фінансові результати».

Отримані дані можуть бути використані як для внутрішнього аналізу ефективності діяльності окремих підрозділів підприємства відповідно до облікової політики, так і для розрахунку податку на прибуток та оперативного формування фінансової звітності.

2.2. Порядок і особливості складання Звіту про фінансові результати

Починаючи з 2013 року, Звіт про фінансові результати отримав розширену назву — «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Його формат регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. Методичні засади його складання визначені Методичними рекомендаціями

щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України №433 від 28.03.2013р.

Структура Звіту про фінансові результати	
<i>Стала</i>	<i>Була</i>
Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.	Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1591 від 09.12.2011 р. (втратив чинність у 2013 р.)
I. Фінансові результати	I. Фінансові результати Наводимо елементи фінансових результатів та сам фінансовий результат
II. Сукупний дохід Наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді	II. Елементи операційних витрат Наводилися відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становили собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводилася
III. Елементи операційних витрат Наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться	III. Розрахунок показників прибутковості акцій Заповнювали акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продавалися та купувалися на фондових біржах, включаючи товариства, які перебували у процесі випуску таких акцій. У проміжній (квартальній) фінансовій звітності наводилися показники, передбачені пунктами 42 і 43 П(С)БО 3 (Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію і Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію)
IV. Розрахунок показників прибутковості акцій Заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій	

Рис. 2.2. Структура Звіту про фінансові результати

Звіт про фінансові результати зазнав певних структурних змін. Відтепер він включає чотири розділи: I — «Фінансові результати», II — «Сукупний дохід», III — «Елементи операційних витрат» та IV — «Розрахунок показників прибутковості акцій». До 2013 року його структура була менш розширеною і складалася з трьох розділів: I — «Фінансові результати», II — «Елементи операційних витрат», III — «Розрахунок показників прибутковості акцій» (рис.

2.2).

У цьому звіті відображаються доходи та витрати, що визнаються відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Більш детальна структура Звіту про фінансові результати, а також характеристика його статей наведені в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Детальний склад Звіту про фінансові результати (форма 2)

Стаття	Код радян	Зміст статті
1	2	3
Розділ I. Фінансові результати		
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, (товарів, робіт, послуг) (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з НП(С)БО 9, НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 30. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї
Валовий:		
прибуток	2090	Визначається як алгебраїчна сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартості реалізованої продукції
збиток	2095	
Інші операційні доходи	2120	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо. До цієї статті можуть наводитись додаткові статті: «Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю; «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», в якій відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. До розрахунків приймається загальна сума інших операційних доходів

Продовження таблиці
2.8.

1	2	3
Адміністративні витрати	2130	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства
Витрати на збут	2150	Відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо
Інші операційні витрати	2180	Відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). До цієї статті можуть наводитись додаткові статті: «Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображаються витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю; «Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», в якій відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. До розрахунків приймається загальна сума інших операційних витрат
Фінансовий результат від операційної діяльності:		
прибуток	2190	Визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях
збиток	2195	
Дохід від участі в капіталі	2200	Відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі
Інші фінансові доходи	2220	Відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)
Інші доходи	2240	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. До цієї статті окремо наводиться додаткова стаття «Дохід від благодійної допомоги», в якій наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість, що визнається відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід». До розрахунків приймається загальна сума інших доходів
Фінансові витрати	2250	Відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО обліку 31 «Фінансові витрати»
Втрати від участі в капіталі	2255	Відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі
Інші витрати	2270	Відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства
Фінансовий результат до оподаткування:		

Продовження таблиці 2.8.

1	2	3
прибуток	2290	Визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з НП(С)БО 17
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації
Чистий фінансовий результат:		
прибуток	2350	Розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування
збиток	2355	
Розділ II Сукупний дохід		
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Накопичені курсові різниці	2410	Наводиться сума курсових різниць, які відповідно до ПС)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі
Інший сукупний дохід	2445	Наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможливо було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі. Інший сукупний дохід до оподаткування визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування
III. Елементи операційних витрат		
Матеріальні затрати	2500	Наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться
Витрати на оплату праці	2505	
Відрахування на соціальні заходи	2510	
Амортизація	2515	
Інші операційні витрати	2520	
Разом	2550	
IV. Розрахунок показників прибутковості акцій		
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	Наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції

Продовження таблиці 2.8. У додатковій статті «Чисті зароблені страхові премії» страховики відображають суму страхових премій (внесків, платежів), отриманих за договорами страхування та перестраховування протягом звітного періоду. До цієї величини включаються частки премій, що належать страховику, з урахуванням коригування на резерв незароблених премій на початок періоду (без частки перестраховика) та його зміну на кінець звітного періоду. Також зменшується сума на обсяг премій, повернутих страхувальникам і перестраховальникам упродовж звітного періоду. Показник чистих зароблених страхових премій враховується при визначенні валового прибутку (збитку).

У статті «Чисті понесені збитки за страховими виплатами» страхові компанії показують різницю між сумою здійснених страхових виплат та сумою компенсацій, що підлягають отриманню або вже отримані від перестраховиків. Цей показник також використовується при розрахунку валового фінансового результату.

Валовий прибуток (або збиток) визначається як різниця між чистим доходом від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг і їх собівартістю з урахуванням коригувань за додатковими статтями звіту.

У статті «Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань» відображаються результати зміни резервів довгострокових зобов'язань та відповідної частки перестраховиків, за винятком впливу курсових різниць і операцій з придбання або вибуття дочірніх підприємств. Ця інформація враховується при визначенні операційного прибутку (збитку).

У статті «Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів» показуються доходи або витрати, що виникають унаслідок коригування інших страхових резервів, крім впливу курсових різниць і операцій із дочірніми компаніями. Вона також враховується при формуванні результату операційної діяльності.

У додатковій статті «Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті» зазначається фінансовий результат, пов'язаний із впливом інфляційних

процесів на монетарні статті, який визначається відповідно до НП(С)БО 22 «Вплив інфляції». Цей показник включається до розрахунку прибутку (збитку) до оподаткування.

Розділ II Звіту про фінансові результати містить інформацію про інший сукупний дохід та дозволяє визначити загальний сукупний дохід підприємства за звітний період.

У консолідованій звітності про фінансові результати відображається як чистий фінансовий результат, так і сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та частці неконтрольованих учасників.

У розділі III наводяться елементи операційних витрат підприємства (витрати на виробництво, збут, управління та інші операційні витрати), понесені у процесі діяльності за звітний період, за винятком внутрішньогосподарського обороту, тобто витрат, що входять до складу собівартості продукції, спожитої самим підприємством. При цьому собівартість реалізованих товарів у цьому розділі не відображається.

Розділ IV Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, акції або потенційні акції яких перебувають у вільному обігу на фондовому ринку, включно з тими, що здійснюють процедуру їх первинного розміщення.

2.3. Особливості формування Звіту про фінансові результати в межах фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва (включаючи спрощену форму)

Методичні засади та організаційні підходи до складання Звіту про фінансові результати, який входить до складу Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-м) та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-мс), регламентуються НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. №39. Наразі застосовується оновлена редакція цього стандарту з урахуванням змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2023 р. №573.

Положення зазначеного НП(С)БО застосовуються (за винятком підприємств, які відповідно до законодавства складають звітність за МСФЗ) у таких випадках:

1. для підготовки Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва — юридичними особами, які віднесені до суб'єктів малого підприємництва згідно з чинним законодавством (крім тих, що складають спрощену форму звітності), а також представництвами іноземних суб'єктів господарювання;
2. для формування Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва — мікропідприємствами та іншими суб'єктами малого бізнесу, які ведуть спрощений облік доходів і витрат відповідно до податкового законодавства.

Новостворені підприємства, а також ті, що за підсумками попереднього року відповідають встановленим критеріям малого підприємництва, застосовують НП(С)БО 25 у поточному звітному періоді. Якщо ж підприємство протягом року втрачає статус суб'єкта малого підприємництва, то фінансова звітність за цей період складається відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а надалі — за загальними правилами бухгалтерського обліку.

Суб'єкти малого підприємництва відображають середньооблікову

чисельність працівників у річній звітності, яку визначають згідно з методикою, затвердженою органами державної статистики. Представництва іноземних суб'єктів господарювання цей показник не подають. Крім того, суб'єкти малого підприємництва не розкривають інформацію про сукупний дохід.

Юридичні особи, що працюють на спрощеній системі оподаткування відповідно до Податкового кодексу України, визнають доходи та витрати при складанні фінансової звітності згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Більш детальна структура Звіту про фінансові результати у складі Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-м), а також характеристика його статей наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9.

***Детальний склад Звіту про фінансові результати, що є частиною
Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-м)***

Стаття	Код рядка	Зміст статті
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відрображається дохід від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу
Інші операційні доходи	2120	Відрображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у цій статті
Інші доходи	2240	Відрображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства
Разом доходи	2280	2000+2120+2240
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Показується виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»
Інші операційні витрати	2180	Наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно.

Продовження таблиці 2.9.

1	2	3
Інші витрати	2270	Відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства
Разом витрати	2285	2050+2180+2270
Фінансовий результат до оподаткування	2290	2280-2285. Відображається різниця між чистими доходами та витратами підприємства
Податок на прибуток	2300	Відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період
Чистий прибуток (збиток)	2350	2290-2300. Відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток

У Звіті про фінансові результати узагальнюється інформація щодо доходів, витрат, а також фінансових результатів діяльності підприємства у вигляді прибутків або збитків за відповідний звітний період.

Показники, що стосуються непрямих податків, інших вирахувань із доходу, податку на прибуток, а також витрат і збитків, відображаються у звітності у дужках, що означає їх зменшувальний характер.

У зведеній фінансовій звітності показники прибутку або збитку до оподаткування, а також чистого фінансового результату подаються у розгорнутому вигляді як сукупний результат відповідних показників усіх юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до такого зведеного звіту.

Більш детальна структура Звіту про фінансові результати, що входить до складу Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-мс), а також характеристика його статей наведені в таблиці 2.10.

У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2050) відображається виробнича собівартість реалізованих товарів, продукції, робіт або послуг, а також собівартість реалізованих товарів.

Детальний склад Звіту про фінансові результати, що є частиною Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-мс)

Стаття	Код рядка	Зміст статті
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу
Інші доходи	2160	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи
<i>Разом доходи</i>	<i>2280</i>	<i>2000+2160</i>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів
Інші витрати	2165	Наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності: адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів
<i>Разом витрати</i>	<i>2285</i>	<i>2050+2165</i>
Фінансовий результат до оподаткування	2290	2280-2285. Відображається різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства
Податок на прибуток	2300	Відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310	Відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами Податковим кодексом України та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях
Чистий прибуток (збиток)	2350	2290-2300-(+)2310. Відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування

Формування собівартості виготовленої та реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг здійснюється шляхом включення витрат, безпосередньо пов'язаних із процесом виробництва. До них належать: прями матеріальні витрати; витрати на оплату праці та відповідні відрахування на соціальне страхування; амортизація основних засобів і нематеріальних активів,

що використовуються у виробничому процесі; вартість послуг сторонніх організацій, прямо пов'язаних із виготовленням продукції або наданням послуг; інші прямі витрати; а також загальновиробничі витрати.

Зазначені витрати коригуються на зміну залишків незавершеного виробництва та готової продукції на кінець звітної періоду порівняно з їх залишками на початок періоду. Такі залишки визначаються на підставі первинних документів, що фіксують рух запасів (надходження, виготовлення, переміщення на склад, реалізацію), або за результатами інвентаризації на звітну дату.

Готова продукція оцінюється за очікуваною ціною реалізації за мінусом непрямих податків, витрат на збут та прогнозованого прибутку. Незавершене виробництво, у свою чергу, оцінюється за фактично понесеними матеріальними витратами та витратами на оплату праці.

2.4. Напрями вдосконалення методики складання Звіту про фінансові результати

Удосконалення методики складання Звіту про фінансові результати в Україні, на нашу думку, має здійснюватися за трьома взаємопов'язаними напрямами: гармонізація підходів до його формування відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності; удосконалення порядку відображення доходів і витрат у звітності; а також розробка більш раціональної та адаптованої форми Звіту про фінансові результати для підприємств, зокрема суб'єктів малого підприємництва.

Адаптація методики складання цього звіту до положень міжнародних стандартів фінансової звітності потребує глибокого порівняльного аналізу спільних характеристик і відмінностей між національними та міжнародними підходами до формування показників фінансової звітності.

Слід нагадати, що відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» суб'єкт господарювання зобов'язаний відображати всі визнані за період доходи та витрати або в одному звіті про прибутки і збитки, або у двох окремих звітах:

у звіті, що містить складові прибутку або збитку, та у звіті про інший сукупний дохід, який починається з фінансового результату і розкриває елементи сукупного доходу.

Як національними, так і міжнародними підходами базовими елементами Звіту про фінансові результати визначено доходи, витрати, прибутки та збитки.

Водночас визначення зазначених елементів, наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», загалом узгоджується з концептуальними підходами до визнання доходів, витрат, прибутків і збитків, викладеними у Концептуальній основі фінансової звітності та МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11.

Визначення понять основних елементів звіту про фінансові результати у вітчизняній та міжнародній практиці

Основні елементи звіту	Вітчизняна практика	Міжнародна практика
1	2	3
	<i>Джерело: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»</i>	<i>1. Джерело: Концептуальна основа фінансової звітності (частина 4.25)</i>
Доходи	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників
Витрати	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)	зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
Прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	<i>2. Джерело: МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (пункт 7)</i>
Збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати	загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку

Доходи розглядаються як приріст економічних вигод протягом звітного періоду, що виникає у формі надходження або збільшення активів, підвищення

їх корисності або зменшення зобов'язань, унаслідок чого зростає власний капітал (за винятком внесків власників). У Звіті про фінансові результати вони визнаються в тому періоді, коли відбулося збільшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із приростом активів або скороченням зобов'язань, і за умови можливості їх достовірної оцінки.

Витрати, навпаки, трактуються як зменшення економічних вигод у звітному періоді, що проявляється через вибуття або амортизацію активів, а також виникнення зобов'язань, що призводить до зниження власного капіталу (без урахування виплат на користь власників). Вони визнаються тоді, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із вибуттям активів або збільшенням зобов'язань, і це можна надійно виміряти. Важливо, що витрати відображаються з урахуванням принципу відповідності — тобто включаються до звіту в тому ж періоді, що й доходи, для отримання яких вони були понесені.

Фінансовий результат за звітний період визначається як різниця між доходами та витратами, здійсненими для їх отримання. Квартальна звітність формується наростаючим підсумком із початку року та містить порівняльні дані за попередній період. Визнання доходів і витрат базується на принципі нарахування, згідно з яким господарські операції відображаються в момент їх здійснення, незалежно від фактичного руху грошових коштів.

Принцип обачності передбачає обережний підхід до формування показників: доходи не повинні бути завищеними, а витрати — заниженими. У зв'язку з цим у звітності визнаються потенційні збитки через створення відповідних резервів під ризикові активи. Загалом методологія формування Звіту про фінансові результати базується на поєднанні принципів нарахування та відповідності: операції відображаються у тому періоді, коли вони відбулися, навіть якщо грошові розрахунки здійснюються пізніше або раніше через авансові платежі, що призводить до виникнення доходів і витрат майбутніх періодів.

Окремо слід враховувати, що доходи й витрати в іноземній валюті

перераховуються у національну валюту за офіційним курсом на дату їх визнання.

Значення принципу нарахування особливо зростає у контексті сучасного розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема при формуванні підходів до визнання виручки за договорами з клієнтами, що підкреслює актуальність його практичного застосування.

У проєкті нового стандарту запропоновано принципово інший підхід до визнання виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), який потенційно може суттєво змінити практику обліку в підприємствах різних галузей. Його основою є контрактний підхід, що передбачає детальне дослідження активів і зобов'язань, які виникають у момент укладення та виконання договорів.

Згідно з цим підходом, виручка визнається тоді, коли підприємство виконує свої договірні зобов'язання перед клієнтом, тобто зобов'язання виконання. Такі зобов'язання визначаються як юридично закріплені обіцянки передати товари, виконати роботи або надати послуги, які можуть бути прямо або опосередковано передбачені договором.

Зобов'язання виконання вважається виконаним у момент передачі контролю над активом або результатом робіт/послуг клієнту. Саме з цього моменту клієнт отримує можливість використовувати продукцію чи послугу та отримувати від неї економічні вигоди. Відтак, ключовим критерієм визнання доходу стає не факт оплати, а саме перехід контролю.

Важливо, що визначення та ідентифікація таких зобов'язань потребує значного рівня професійного судження. Особливі труднощі виникають у разі довгострокових контрактів, будівельних договорів або складних комплексних послуг, де необхідно вирішувати, чи об'єднувати окремі елементи договору в одне зобов'язання, чи розглядати їх окремо, а також визначати момент і суму визнання виручки.

З огляду на можливий суттєвий вплив таких змін, а також ймовірність їх ретроспективного застосування, підприємствам доцільно заздалегідь оцінювати

наслідки нового підходу для чинних договорів і бізнес-практики.

Проблематика порівняння вітчизняних і міжнародних стандартів фінансової звітності щодо формування Звіту про фінансові результати неодноразово розглядалася у наукових працях. Зокрема, у дослідженнях Сергій Голов, дисертаційних роботах та публікаціях Наталія Яцишин та Людмила Нищенко.

Н. Яцишин, аналізуючи підходи Л. П. Нищенко, зазначає, що остання фактично підкреслює високий рівень тотожності між НП(С)БО 1 і МСБО 1 як за структурою звіту про прибутки та збитки, так і за підходами до класифікації витрат (за сутністю або за функціями). Також відзначається подібність вимог щодо ключових показників звітності, зокрема виручки, операційного результату, фінансових витрат, податкових витрат, чистого прибутку або збитку та інших елементів.

Водночас Сергій Голов пропонує більш критичний підхід, наголошуючи на наявності системних відмінностей між національними та міжнародними стандартами. Він виділяє розбіжності за такими параметрами, як формат подання звіту, рівень деталізації інформації, підходи до класифікації доходів і витрат, відображення припинених видів діяльності та надзвичайних подій.

Таким чином, відсутність єдиного підходу до оцінки ступеня гармонізації національних і міжнародних стандартів зумовлює потребу в подальшому поглибленому дослідженні положень НП(С)БО 1 та МСБО 1 з метою уточнення методики формування Звіту про фінансові результати та підвищення її узгодженості з міжнародною практикою.

НП(С)БО 1 встановлює чітку структуру Звіту про фінансові результати, який складається з чотирьох розділів: I «Фінансові результати», II «Сукупний дохід», III «Елементи операційних витрат» та IV «Розрахунок показників прибутковості акцій». Натомість міжнародні стандарти не регламентують жорсткої форми побудови Звіту про прибутки і збитки. Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначається лише мінімальний перелік обов'язкових статей, при цьому підприємствам надається право деталізувати

або доповнювати звіт додатковими позиціями залежно від специфіки діяльності.

У додатках до МСБО 1 наведено приклади класифікації доходів і витрат у Звіті про прибутки і збитки, де вони групуються за трьома основними напрямками: операційні, фінансові та інвестиційні. Водночас НП(С)БО 1 також базується на подібному підході, визначаючи фінансовий результат як результат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Така відповідність свідчить про певний рівень гармонізації національної системи обліку з міжнародною практикою та сприяє підвищенню прозорості фінансової звітності.

Разом з тим аналіз методики формування окремих статей Звіту про фінансові результати виявляє низку розбіжностей між національними та міжнародними стандартами. Як зазначає Сергій Голов, певні витрати та доходи класифікуються по-різному залежно від нормативної бази. Наприклад, понаднормативні втрати запасів, відповідно до МСБО 2 «Запаси», доцільно включати до собівартості реалізованої продукції, тоді як НП(С)БО 16 «Витрати» передбачає їх відображення у складі загальновиробничих витрат. Це створює методологічні відмінності у формуванні фінансового результату.

Також у наукових підходах наголошується на необхідності перегляду порядку обліку гудвілу. Зокрема, пропонується виключити його амортизацію з адміністративних витрат, оскільки відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» гудвіл не амортизується, а підлягає тестуванню на зменшення корисності.

Інші відмінності стосуються класифікації витрат на безнадійні борги, які за міжнародними стандартами відносяться до витрат на збут, а також структури фінансових результатів від участі в капіталі. У МСФЗ вони деталізуються за видами інвестицій (дочірні, асоційовані, спільні підприємства), тоді як у національній практиці часто узагальнюються.

Фінансові доходи та витрати за міжнародними стандартами також охоплюють результати від фінансових інвестицій, тоді як у вітчизняному Звіті вони можуть відображатися у складі інших операційних статей, що знижує порівнянність інформації.

Окреме місце у структурі звіту займає показник чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію, який є важливим індикатором для інвесторів. Його розрахунок здійснюється шляхом ділення чистого прибутку (з урахуванням коригування на дивіденди за привілейованими акціями) на середньозважену кількість простих акцій в обігу протягом звітного періоду.

Середньозважена кількість акцій визначається як сума добутків кількості акцій у різні періоди на відповідні часові коефіцієнти, що забезпечує більш точне відображення фактичної структури капіталу підприємства протягом року.

Таким чином, незважаючи на загальну концептуальну близькість НП(С)БО 1 та МСБО 1, існують суттєві відмінності у деталізації, класифікації та способах відображення окремих доходів і витрат, що обумовлює потребу подальшої гармонізації національної методики фінансової звітності з міжнародними стандартами.

Кількість простих акцій в обігу визначається на основі даних реєстру акціонерів, що забезпечує офіційне підтвердження структури власності підприємства у звітному періоді.

Часовий зважений коефіцієнт обчислюється як співвідношення кількості днів (або місяців), протягом яких акції перебували в обігу, до загальної тривалості звітного року. Такий підхід дозволяє врахувати зміну кількості акцій протягом періоду та забезпечує більш точний розрахунок середньозваженого показника.

Скоригований чистий прибуток (або збиток) на одну просту акцію визначається шляхом ділення скоригованого чистого фінансового результату на скориговану середньорічну кількість простих акцій, що перебувають в обігу. Цей показник відображає максимально можливий вплив потенційного розмивання прибутку на одну акцію у випадку конвертації всіх розбавляючих потенційних інструментів без відповідного збільшення активів підприємства.

Скоригований чистий прибуток формується шляхом коригування базового чистого прибутку (з урахуванням вирахування дивідендів за привілейованими акціями) на вплив потенційно розбавляючих інструментів. Зокрема, до чистого

прибутку додаються витрати на відсотки за такими інструментами, враховуються відповідні податкові ефекти (поточні та відстрочені податки), а також коригуються дивіденди за потенційними простими акціями, якщо вони були визнані у звітному періоді.

Під потенційною простою акцією розуміють фінансовий інструмент або договірне зобов'язання, що надає право або можливість отримати прості акції у майбутньому. До таких інструментів належать конвертовані облігації, конвертовані привілейовані акції, опціони на акції, акції за програмами мотивації персоналу, а також інші договори з правом обміну на прості акції.

Потенційна проста акція вважається розбавляючою у випадку, якщо її конвертація або реалізація призводить до зменшення чистого прибутку на одну акцію (або збільшення збитку) у майбутніх періодах.

Загальна методика розрахунку скоригованого чистого прибутку базується на послідовному врахуванні впливу всіх потенційних розбавляючих інструментів, що забезпечує більш реалістичну оцінку прибутковості однієї акції та підвищує інформативність фінансової звітності для користувачів.

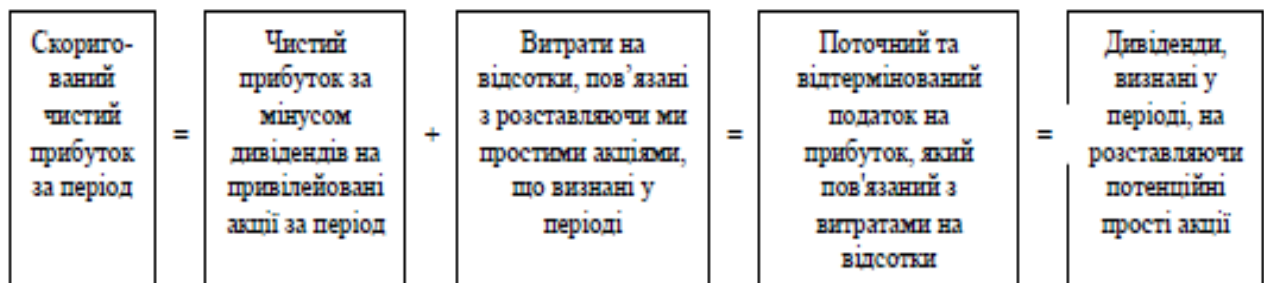


Рис.2.3. Розрахунок показника скоригованого чистого прибутку

Скоригована середньорічна кількість простих акцій визначається як середньорічна кількість простих акцій в обігу з урахуванням впливу потенційних розбавляючих інструментів, які можуть бути конвертовані в прості акції в майбутньому. Такий підхід дозволяє більш точно оцінити потенційне «розмивання» частки прибутку, що припадає на одну акцію.

Вплив потенційних простих акцій включається до розрахунку лише за умови їх розбавляючого характеру, тобто якщо їх конвертація зменшує показник прибутку на одну просту акцію порівняно з базовим значенням за той

самий звітний період. У випадку, коли потенційні інструменти мають антирозбавляючий ефект (збільшують прибуток на акцію), вони до розрахунку не включаються.

Показники прибутковості акцій у Звіті про фінансові результати подаються у гривнях і включають: середньорічну кількість простих акцій в обігу; скориговану середньорічну кількість простих акцій; базовий чистий прибуток на одну акцію; скоригований (розбавлений) чистий прибуток на одну акцію; а також суму дивідендів на одну просту акцію, що визначається як відношення оголошених дивідендів до кількості акцій, за якими здійснюються виплати.

Основну аналітичну цінність для користувачів фінансової звітності становлять показники чистого та скоригованого чистого прибутку на акцію, тоді як інші деталізовані дані доцільно розкривати у примітках до фінансової звітності для забезпечення прозорості та повноти інформації.

Узагальнюючими показниками Звіту про сукупний прибуток (збиток) є: валовий прибуток (збиток), фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий прибуток (збиток) та сукупний прибуток (збиток). Перехід до використання показника сукупного прибутку обґрунтовується тим, що він більш повно відображає зміну капіталу підприємства, враховуючи не лише чистий фінансовий результат, але й інші компоненти сукупного доходу.

У науковій літературі існує значна кількість пропозицій щодо вдосконалення методики складання Звіту про фінансові результати. Частина з них є дискусійною, однак окремі підходи мають практичну цінність. Зокрема, пропонується деталізувати собівартість реалізованої продукції шляхом виділення понаднормативних витрат в окрему статтю, уточнити назви окремих інвестиційних доходів і витрат, удосконалити розкриття податку на прибуток у структурі звіту, а також підвищити аналітичність операційних витрат шляхом їх класифікації за функціональним призначенням.

Додатково доцільним є розширення інформаційного змісту звітності шляхом розкриття у примітках надзвичайних доходів і витрат, пов'язаних із

форс-мажорними подіями, а також уточнення структури інших операційних витрат. У цьому контексті пропонується також удосконалити назву відповідного рядка Звіту про фінансові результати, замінивши «Інші операційні витрати» на «Інші витрати операційної діяльності», що забезпечить більш точне відображення економічної сутності показника.

Висновки до розділу 2

Облік фінансових результатів здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку шляхом закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 «Фінансові результати», а також визначення кінцевого сальдо, яке списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». До складу рахунку 79 входять субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності».

З метою систематизації та підвищення інформативності облікових даних щодо фінансових результатів доцільно удосконалити їх структуру шляхом групування рахунків у межах 9-го класу за функціональним призначенням. У цьому контексті пропонується виокремлювати дві групи: формуючі рахунки (доходів, витрат і результативні) та регулюючі рахунки (капіталізації та резервування). Такий підхід забезпечує більш логічну побудову облікової інформації та її аналітичну придатність.

Для підвищення оперативності формування фінансового результату пропонується введення до рахунку 79 додаткового субрахунку 795 «Фінансовий результат звітного періоду», на якому акумулюватимуться доходи і витрати всіх субрахунків рахунку 79 протягом року. Це дозволить забезпечити поточний контроль фінансового результату за всіма видами діяльності та спростить формування фінансової звітності.

Удосконалення методики складання Звіту про фінансові результати в Україні доцільно здійснювати за трьома взаємопов'язаними напрямками: гармонізація з міжнародними стандартами фінансової звітності; удосконалення

відображення доходів і витрат; розробка узгоджених форм звітності для підприємств різних організаційно-правових форм, зокрема суб'єктів малого підприємництва.

З метою підвищення аналітичної цінності звітності пропонується: запровадити окрему статтю «Понаднормативні витрати»; уточнити назви окремих показників інвестиційної діяльності; удосконалити розкриття податку на прибуток у структурі звіту; деталізувати операційні витрати за функціональною ознакою; передбачити розкриття надзвичайних доходів і витрат у примітках до фінансової звітності.

У цілому облік фінансових результатів на досліджуваному підприємстві відповідає чинним нормативним вимогам України. Водночас його подальше удосконалення можливе за рахунок реалізації запропонованих підходів, що сприятиме підвищенню прозорості, аналітичності та достовірності фінансової звітності.

Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Зміст, значення та основні цілі аналізу Звіту про фінансові результати

Зважаючи на надзвичайну важливість фінансових результатів у діяльності підприємства, їх аналіз виступає не лише як елемент фінансової діагностики, а як комплексний інструмент стратегічного та оперативного управління. Саме показники прибутку, доходів і витрат відображають кінцеву ефективність використання ресурсів, рівень ділової активності та здатність підприємства забезпечувати самофінансування, розвиток і стійкість у конкурентному середовищі.

Аналіз Звіту про фінансові результати виконує багатофункціональну роль. З одного боку, він дозволяє оцінити правильність формування фінансового результату відповідно до вимог облікових стандартів і принципів бухгалтерського обліку. З іншого боку — забезпечує інформаційно-аналітичну основу для прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат, підвищення ефективності доходів та максимізацію чистого прибутку.

Особливого значення набуває те, що в процесі аналізу фінансові результати розглядаються не ізольовано, а як система взаємопов'язаних показників, де кожна стаття доходів і витрат формує певний вплив на кінцевий результат діяльності. Такий підхід дозволяє не лише зафіксувати факт зміни прибутку, але й встановити конкретні фактори, що зумовили ці зміни: структурні зрушення у витратах, коливання обсягів реалізації, ефективність цінової політики, рівень управління собівартістю та інші внутрішні й зовнішні чинники.

Важливим аспектом є також оцінка якості чистого прибутку, яка передбачає визначення ступеня його стабільності, повторюваності та залежності від разових або випадкових факторів. Це дозволяє відрізнити стійкий фінансовий результат від ситуативного, що є критично важливим для інвесторів, кредиторів та власників підприємства.

Крім внутрішньої управлінської функції, аналіз фінансових результатів виконує значну роль у системі зовнішнього фінансового аналізу. Він є базою для оцінки інвестиційної привабливості підприємства, рівня його платоспроможності, кредитоспроможності та загальної фінансової надійності. Саме на основі даних Звіту про фінансові результати зовнішні користувачі формують свої економічні очікування щодо майбутньої діяльності підприємства.

Таким чином, аналіз Звіту про фінансові результати є комплексним процесом, що поєднує ретроспективну оцінку, поточний контроль та перспективне прогнозування. Його результативність безпосередньо впливає на якість управлінських рішень, ефективність фінансової політики підприємства та його здатність до довгострокового розвитку.

Основними етапами такого аналізу залишаються: загальна оцінка фінансових результатів, деталізація їх за видами діяльності, факторне дослідження формування прибутку та комплексний аналіз рентабельності як інтегрального показника ефективності господарювання.

3.2. Методичні підходи та організаційні засади проведення аналізу фінансових результатів

Загальний аналіз Звіту про фінансові результати (форма № 2) та Звіту про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-м), який складає досліджуване підприємство, з точки зору методики проведення не має принципових відмінностей. Водночас слід зазначити, що аналітичні можливості форми № 2 є значно ширшими, оскільки вона містить більш деталізовану структуру доходів, витрат та фінансових результатів, що дозволяє здійснювати поглиблений факторний аналіз і точніше визначати причини зміни прибутковості.

Загальний аналіз Звіту про фінансові результати здійснюється шляхом дослідження динаміки загального фінансового результату підприємства та його основних складових — валового, операційного та чистого прибутку (збитку).

Для цього формується аналітична таблиця, у якій відображаються ключові показники фінансової діяльності, їх абсолютні зміни та темпи зростання (або зниження) за аналізований період. Такий підхід дозволяє оцінити не лише кінцевий результат діяльності, а й тенденції його формування у часі.

Після загальної оцінки рівня та динаміки фінансових результатів здійснюється більш поглиблений аналіз їх структури. Важливим попереднім етапом є дослідження складу доходів і витрат підприємства, оскільки саме їх співвідношення безпосередньо формує фінансовий результат. У процесі такого аналізу оцінюється ефективність понесених витрат щодо отриманих доходів, що дозволяє визначити раціональність використання ресурсів та обґрунтованість витратної політики підприємства.

Окрему увагу приділяють аналізу складу доходів і витрат, а також вирахувань із доходу (непрямих податків, знижок, повернень тощо), які впливають на формування чистого доходу підприємства. Це дає змогу оцінити реальний обсяг ресурсів, сформованих у результаті операційної діяльності.

Аналіз Звіту про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (форма № 2-м) за 2023–2025 роки, дані якого наведено в таблиці 3.1, свідчить, що діяльність ТОВ «Ельфа лабораторія» у цілому залишалася прибутковою протягом усього досліджуваного періоду. Разом з тим спостерігається негативна динаміка — скорочення чистого прибутку на 34,5%, що вказує на зниження ефективності господарської діяльності.

Максимального значення чистий прибуток досяг у 2024 році — 243,4 тис. грн, що свідчить про найбільш сприятливі умови функціонування підприємства саме в цьому періоді. У 2025 році відбулося різке зниження показника до 26,9 тис. грн, що є суттєвим сигналом погіршення фінансових результатів.

Основними причинами такої тенденції стали зростання інших операційних витрат, а також незначне збільшення витрат з податку на прибуток. Це свідчить про недостатню контрольованість витратної частини та зниження ефективності операційної діяльності.

У зв'язку з цим підприємству доцільно приділити особливу увагу

оптимізації інших операційних витрат, удосконаленню системи управління витратами та посиленню контролю за їх формуванням, що дозволить забезпечити стабілізацію та подальше зростання фінансового результату.

Таблиця 3.1.

Фінансові результати ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

Стаття	2023	2024	2025	2023-2024		2024-2025		2023-2025	
				тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	303,8	494,8	877,2	191,0	62,9	382,4	77,3	573,4	188,7
Інші операційні доходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом доходи	303,8	494,8	877,2	191,0	62,9	382,4	77,3	573,4	188,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	154,7	98,9	20,4	-55,8	-36,1	-78,5	-79,4	-134,3	-86,8
Інші операційні витрати	1,3	137,2	717,8	135,9	10453,8	580,6	423,2	716,5	55115,4
Інші витрати	100,4	15,3	105,1	-85,1	-84,8	89,8	586,9	4,7	4,7
Разом витрати	256,4	251,4	843,3	-5,0	-2,0	591,9	235,4	586,9	228,9
Фінансовий результат до оподаткування	47,4	243,4	33,9	196,0	413,5	-209,5	-86,1	-13,5	-28,5
Податок на прибуток	6,3	-	7,0	-6,3	-100,0	7,0	-	0,7	11,1
Чистий прибуток (збиток)	41,1	243,4	26,9	202,3	492,2	-216,5	-88,9	-14,2	-34,5

Позитивною тенденцією діяльності підприємства за досліджуваний період є суттєве зростання чистого доходу від реалізації продукції, яке становило 188,7%. Це свідчить про розширення обсягів реалізації та підвищення ринкової активності підприємства, а також про загальне посилення його позицій на ринку. Водночас слід звернути увагу на те, що чистий дохід від реалізації продукції був фактично єдиним джерелом формування доходної частини, що характеризує вкрай обмежену структуру доходів підприємства та підвищує його залежність від одного виду діяльності.

Така концентрація доходів є потенційним ризиком для фінансової стійкості, оскільки будь-які коливання в основному виді діяльності можуть

безпосередньо впливати на загальний фінансовий результат. У зв'язку з цим доцільним є диверсифікація доходів підприємства шляхом активізації інших видів діяльності та розширення джерел надходжень, зокрема за рахунок формування «Інших операційних доходів» та «Інших доходів», що сприятиме підвищенню стабільності фінансових результатів у довгостроковій перспективі.

Що стосується витратної частини, то за досліджуваний період вона збільшилася на 228,9%, що свідчить про більш швидкі темпи зростання витрат порівняно з доходами. Основним фактором такого зростання стало суттєве збільшення інших операційних витрат, що може свідчити про недостатній контроль за витратами непрямого характеру або збільшення витрат, не пов'язаних безпосередньо з основною діяльністю підприємства.

Водночас позитивною тенденцією є суттєве скорочення собівартості продукції на 86,8%, що свідчить про підвищення ефективності виробничого процесу, оптимізацію прямих витрат та покращення управління ресурсами у сфері основної діяльності.

Загальна динаміка витрат підприємства представлена на рис. 3.1 та свідчить про необхідність подальшого удосконалення системи управління витратами, особливо в частині їх структуризації та контролю за іншими операційними витратами.

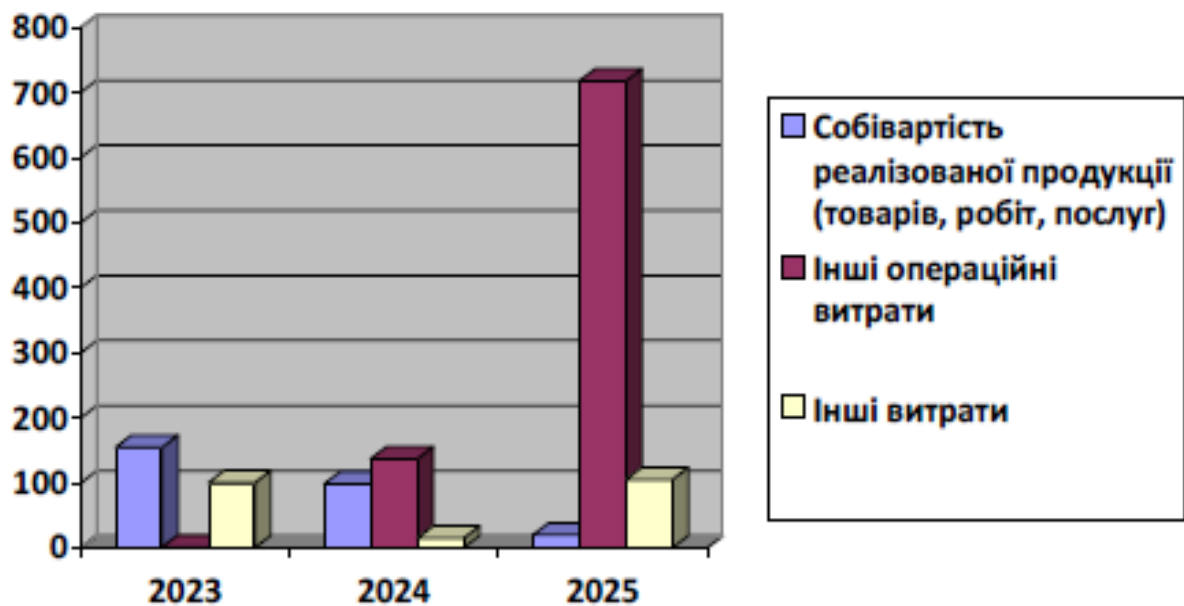


Рис. 3.1. Витрати ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

За досліджуваний період обсяги доходів підприємства перевищували обсяги його витрат (рис. 3.2), що забезпечило формування позитивного фінансового результату діяльності. Така ситуація свідчить про загалом ефективне ведення господарської діяльності та здатність підприємства генерувати прибуток у результаті своєї операційної діяльності.

Водночас слід зазначити, що сам факт перевищення доходів над витратами ще не є достатнім показником високої ефективності, оскільки для більш об'єктивної оцінки необхідно враховувати динаміку співвідношення цих показників, темпи їх зростання, а також структуру доходів і витрат. Саме ці аспекти дозволяють визначити стабільність отриманого фінансового результату та його якість у довгостроковій перспективі.

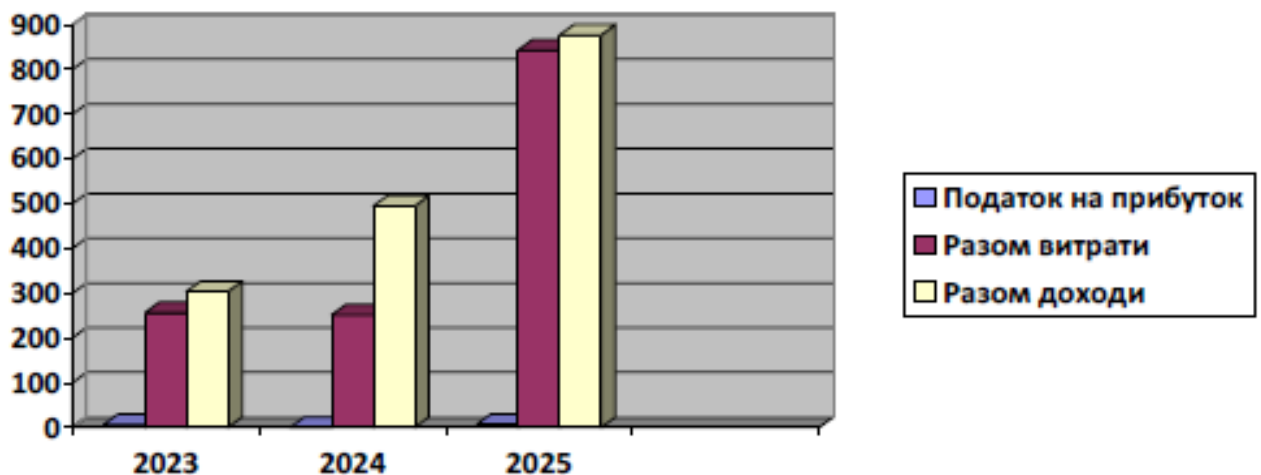


Рис. 3.2. Доходи та витрати ТОВ «Ельфа лабораторія» за 2023-2025 роки

Фінансовий результат до оподаткування за досліджуваний період скоротився на 28,5%, що свідчить про певне зниження ефективності формування прибутку підприємства на проміжному етапі його розрахунку. Така динаміка є негативним сигналом, оскільки саме цей показник відображає результативність усіх видів діяльності до впливу податкового навантаження та дозволяє оцінити потенціал формування чистого прибутку.

У зв'язку з цим підприємству доцільно забезпечити стабільну позитивну динаміку фінансових результатів шляхом впровадження системних заходів щодо оптимізації витрат, насамперед інших операційних витрат, які мають

значний вплив на загальний фінансовий результат. Водночас важливим напрямом є розширення дохідної бази за рахунок диверсифікації джерел доходів, зокрема через розвиток таких складових, як «Інші операційні доходи» та «Інші доходи», що дозволить зменшити залежність підприємства від одного основного виду діяльності та підвищити стабільність його фінансових результатів.

Слід підкреслити, що абсолютна величина прибутку, хоча й є важливим показником фінансових ресурсів підприємства, не дозволяє повною мірою оцінити ефективність його господарської діяльності. Для комплексної оцінки результатів роботи підприємства необхідно співвідносити отриманий прибуток із витратами та ресурсами, які були залучені для його формування. Саме такий підхід покладений в основу показників рентабельності.

Рентабельність розглядається як відносний показник інтенсивності виробництва, що характеризує рівень прибутковості використаних ресурсів, витрат або капіталу підприємства. Вона є якісним вартісним показником, який відображає ефективність використання ресурсного потенціалу підприємства у процесі виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), а також загальний рівень його господарської ефективності.

У практичному аспекті рентабельність виконує низку важливих функцій: є узагальнюючим показником ефективності діяльності підприємства; характеризує приріст вартості капіталу; виступає стимулом до підвищення ефективності роботи персоналу; а також є важливим інструментом регулювання темпів розширеного відтворення та інвестиційної активності підприємства.

Аналіз рентабельності здійснюється на основі системи показників, які визначаються шляхом співвідношення прибутку до витрат, ресурсів або доходів. Відповідно виділяють витратні, ресурсні та дохідні показники рентабельності. Витратні показники характеризують рівень прибутковості понесених витрат, ресурсні — ефективність використання капіталу та його складових, а дохідні — ефективність реалізації продукції та комерційної

діяльності підприємства.

Таблиця 3.2.

Основні показники рентабельності (збитковості) суб'єкта малого підприємництва

Показники	Порядок розрахунку	Економічний зміст
1	2	3
Основний витратний показник рентабельності (збитковості) підприємства		
Чиста рентабельність (збитковість) продукції (виробництва)	$\frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2350 \text{ ф.2м}}{p.2050 \text{ ф.2м}} \times 100\%$	Показує скільки гривень чистого прибутку (збитку) припадає на одну гривню собівартості продукції
Основні ресурсні показники рентабельності (збитковості) підприємства		
Рентабельність (збитковість) сукупного капіталу	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Середньорічна валюта балансу}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2290 \text{ ф.2м}}{\text{Середнє за } p.1900 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує, який прибуток (збиток) отримано з одиниці джерел засобів
Рентабельність (збитковість) підприємства	$\frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Середньорічна вартість активів}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2350 \text{ ф.2м}}{\text{Середнє за } p.1300 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує величину чистого прибутку (збитку), отриманого на одиницю активів
Рентабельність (збитковість) власного капіталу	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Середньорічна вартість власного капіталу}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2290 \text{ ф.2м}}{\text{Середнє за } p.1495 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує, який прибуток (збиток) приносить кожна інвестована власниками капіталу грошова одиниця
Рентабельність (збитковість) залученого капіталу	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Середньорічна вартість залученого капіталу}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2290 \text{ ф.2м}}{\text{Середнє за } p.1595 \text{ ф.1м} + \text{Середнє за } p.1695 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує величину прибутку (збитку), що припадає на одиницю залученого капіталу
Рентабельність (збитковість) необоротних активів	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Середньорічна вартість необоротних активів}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2290 \text{ ф.2м}}{\text{Середнє за } p.1095 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує величину прибутку (збитку), що припадає на одиницю необоротних активів
Рентабельність (збитковість) оборотних активів	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Середньорічна вартість оборотних активів}} \times 100\% \text{ або}$ $P_{oa} = \frac{\text{ф.2м } p.2290}{\text{Середнє за } p.1195 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує величину прибутку (збитку), яка припадає на одиницю оборотних активів
Рентабельність (збитковість) перманентного капіталу	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Середньорічна вартість перманентного капіталу}} \times 100\% \text{ або}$ $\frac{p.2290 \text{ ф.2м}}{\text{Середнє за } p.1495 \text{ ф.1м} + \text{Середнє за } p.1595 \text{ ф.1м}} \times 100\%$	Показує величину прибутку (збитку), що припадає на одиницю власного капіталу та довгострокових зобов'язань
Основний дохідний показник (збитковості) підприємства		
Чиста рентабельність реалізованої продукції	$\frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції}} \times 100\%$ <p align="center">або $\frac{p.2350 \text{ ф.2м}}{p.2000 \text{ ф.2м}} \times 100\%$</p>	Показує повний вплив структури капіталу і фінансування підприємства на його рентабельність (збитковість)

Таким чином, система показників рентабельності дозволяє не лише оцінити загальну ефективність діяльності підприємства, а й виявити резерви її підвищення за окремими напрямками господарювання, що є особливо важливим у процесі прийняття управлінських рішень та формування фінансової стратегії.

Якщо підприємство отримує збиток, відповідні показники трактуються як показники збитковості, що також потребує окремого аналізу причин негативного результату та розробки заходів щодо його усунення.

За результатами проведеного аналізу показників рентабельності можна зробити висновок, що підприємство загалом зберігає здатність генерувати прибуток, однак ефективність використання ресурсів має тенденцію до зниження. Така ситуація свідчить про те, що зростання або наявність прибутку не завжди є ознакою високої результативності діяльності, оскільки воно не відображає повною мірою якість управління витратами та структуру формування доходів.

Зниження більшості показників рентабельності в динаміці є сигналом про поступове погіршення ефективності господарювання. Це означає, що кожна гривня витрат або вкладених ресурсів приносить підприємству менший обсяг прибутку, ніж у попередніх періодах. Така тенденція може бути наслідком як зростання витрат, так і недостатньо ефективного використання виробничого, фінансового та управлінського потенціалу.

Водночас зростання окремих показників, зокрема чистої рентабельності виробництва, свідчить про наявність внутрішніх резервів підвищення ефективності. Це може означати покращення результативності основної діяльності або оптимізацію окремих елементів виробничого процесу, однак ці позитивні зрушення не є системними і не компенсують загальної негативної динаміки.

Таким чином, неоднорідність змін показників рентабельності вказує на відсутність стабільної фінансово-економічної політики, орієнтованої на довгострокове зростання ефективності. Підприємству необхідно перейти від ситуативного управління фінансовими результатами до системного підходу,

який передбачає комплексне планування доходів, витрат і прибутковості.

Ключовим напрямом підвищення рентабельності має стати не лише нарощування прибутку, а насамперед оптимізація структури витрат і підвищення віддачі від використаних ресурсів. Особливу увагу слід приділити управлінню змінними та іншими операційними витратами, які, як показав попередній аналіз, є найбільш динамічною та проблемною складовою витрат підприємства.

Крім того, важливим резервом підвищення рентабельності є диверсифікація джерел доходів та розширення їх структури, оскільки надмірна залежність від одного виду доходу знижує фінансову стійкість і підвищує ризики нестабільності фінансових результатів у майбутньому.

Отже, забезпечення стабільної позитивної динаміки рентабельності потребує системного підходу, що поєднує контроль витрат, підвищення ефективності використання ресурсів та розширення дохідної бази підприємства, що в сукупності створить умови для сталого зростання фінансових результатів у довгостроковій перспективі.

3.3. Напрями підвищення ефективності фінансових результатів підприємства

Отже, ефективне управління фінансовими результатами не може розглядатися як ізольований процес, оскільки воно є інтегрованою складовою загальної системи управління підприємством. Його результативність безпосередньо залежить від якості організаційної структури управління, рівня інформаційного забезпечення та здатності керівництва своєчасно реагувати на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища.

У цьому контексті особливої ваги набуває побудова цілісного економічного механізму управління, який має забезпечувати не лише поточне формування прибутку, а й стратегічну орієнтацію на його стабільне зростання. Такий підхід передбачає перехід від реактивного управління фінансовими результатами до проактивного, коли підприємство не лише фіксує відхилення, а й попередньо формує умови для досягнення запланованого рівня

прибутковості.

Важливою складовою цього механізму є інформаційно-аналітична система підтримки прийняття рішень. Її роль полягає у забезпеченні керівництва достовірною, своєчасною та структурованою інформацією щодо доходів, витрат, прибутку, а також факторів, які впливають на їх формування. Відсутність такої системи або її недостатній розвиток призводить до зниження якості управлінських рішень і, як наслідок, до втрати потенційних фінансових результатів.

Окремої уваги потребує питання виявлення та мобілізації резервів підвищення фінансових результатів. Практика свідчить, що саме невикористані резерви часто є ключовим джерелом зростання прибутковості підприємства. При цьому важливо розглядати їх не фрагментарно, а як взаємопов'язану систему можливостей, що охоплює виробничу, комерційну та фінансову сфери діяльності.

Зовнішні резерви, хоча й не завжди підконтрольні підприємству, формують середовище його функціонування і визначають межі можливого зростання фінансових результатів. Вони потребують постійного моніторингу та адаптації управлінських рішень до змін податкової, цінової, ринкової та макроекономічної політики.

Внутрішні резерви, навпаки, є найбільш керованими та безпосередньо залежать від ефективності управлінських рішень. Саме вони визначають потенціал зростання прибутку через модернізацію виробництва, підвищення продуктивності праці, удосконалення асортиментної політики та оптимізацію витрат.

Комерційні та фінансово-економічні резерви виступають своєрідним містком між виробничою діяльністю та кінцевими фінансовими результатами. Їх реалізація забезпечує не лише збільшення доходів, але й підвищення стійкості підприємства на ринку, зміцнення його конкурентних позицій та ефективне використання ресурсного потенціалу.

Таким чином, системне виявлення, оцінка та реалізація резервів

підвищення фінансових результатів у поєднанні з ефективним економічним механізмом управління формують основу довгострокової фінансової стабільності підприємства та забезпечують його сталий розвиток в умовах динамічного ринкового середовища.

Таким чином, методика визначення резервів фінансових результатів і планування прибутку є взаємопов'язаними елементами єдиної системи фінансового управління підприємством. Їх комплексне застосування дозволяє не лише оцінити потенційні можливості зростання прибутку, але й сформувавши реалістичну модель його майбутнього використання відповідно до стратегічних цілей розвитку підприємства.

Важливо підкреслити, що процес формування та використання прибутку не є суто обліковою процедурою, а виступає інструментом стратегічного управління фінансовою стійкістю та конкурентоспроможністю підприємства. Саме тому розрахунок потреби в прибутку має базуватися не лише на поточних фінансових результатах, а й на прогнозуванні змін у зовнішньому середовищі, інвестиційних потребах та внутрішніх можливостях підприємства.

Запропонований підхід до планування розподілу прибутку є логічно структурованим і дозволяє забезпечити баланс між поточним споживанням фінансових ресурсів та їх спрямуванням на розвиток. Визначення пріоритетності використання прибутку є ключовим управлінським етапом, оскільки воно безпосередньо впливає на темпи розширеного відтворення, інноваційний розвиток та фінансову стійкість підприємства.

Особливої уваги заслуговує необхідність узгодження потреб у прибутку з реальними можливостями його формування. У практичному аспекті це означає, що надмірно оптимістичне планування може призвести до дефіциту фінансових ресурсів, тоді як надто консервативне — до втрати потенційних можливостей розвитку. Тому балансування між бажаним і можливим рівнем прибутку є критично важливим елементом фінансового планування.

Крім того, розподіл прибутку повинен здійснюватися з урахуванням довгострокових інтересів підприємства, а не лише поточних потреб. Наприклад,

значна частина прибутку, спрямована на інвестиції у виробничу базу, може зменшити поточні дивідендні виплати, але забезпечити зростання прибутковості у майбутньому. Таким чином, управлінські рішення щодо розподілу прибутку мають носити компромісний характер між інтересами власників, працівників і стратегічними цілями розвитку підприємства.

Отже, ефективне управління прибутком передбачає системний підхід, який поєднує планування, прогнозування, аналіз та контроль його формування і використання. Такий підхід дозволяє забезпечити не лише максимізацію фінансового результату, але й його раціональне спрямування на підвищення інвестиційної привабливості, фінансової стійкості та довгострокової конкурентоспроможності підприємства.

Таким чином, стратегічні завдання управління підприємством у сфері розподілу прибутку відображають не лише поточні фінансові інтереси, а й довгострокову логіку його розвитку. Їх системна реалізація формує основу фінансової стійкості, інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємства в умовах ринкової економіки.

Важливо підкреслити, що кожне із визначених стратегічних завдань взаємопов'язане та не може розглядатися ізольовано. Наприклад, забезпечення стабільної прибутковості діяльності безпосередньо залежить від ефективності використання капіталу, рівня витрат та якості управлінських рішень. У свою чергу, створення потенціалу розвитку неможливе без достатнього обсягу реінвестованого прибутку, що підсилює роль політики капіталізації у загальній структурі розподілу фінансового результату.

Особливого значення набуває балансування між поточним споживанням прибутку та його спрямуванням на розвиток. Надмірна орієнтація на споживання (дивіденди, соціальні виплати) може призвести до дефіциту інвестиційних ресурсів, тоді як надмірна капіталізація — до зниження мотивації власників і працівників. Отже, ефективна політика розподілу прибутку повинна забезпечувати компроміс між цими двома підходами, враховуючи як економічні, так і соціальні інтереси учасників господарського

процесу.

У цьому контексті особливої ваги набуває розробка чіткої та науково обґрунтованої політики розподілу прибутку, яка має бути інтегрованою складовою загальної стратегії розвитку підприємства. Вона повинна включати механізми планування, нормування, контролю та коригування напрямів використання прибутку залежно від зміни внутрішніх і зовнішніх умов діяльності.

Окремо слід зазначити, що ефективність розподілу прибутку значною мірою визначається рівнем фінансової дисципліни та якістю внутрішнього контролю. Відсутність системного контролю за цільовим використанням прибутку може призвести до неефективного витрачання коштів, зниження інвестиційного потенціалу та погіршення фінансових результатів у майбутньому.

Крім того, важливим аспектом є інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень щодо розподілу прибутку. Використання сучасних методів фінансового аналізу, бюджетування та прогнозування дозволяє підвищити обґрунтованість управлінських рішень і забезпечити їх відповідність стратегічним цілям підприємства.

Отже, удосконалення механізму розподілу прибутку є не лише інструментом підвищення поточних фінансових результатів, а й ключовим фактором формування довгострокової вартості підприємства. Саме через ефективну політику формування, розподілу та використання прибутку забезпечується стійкий розвиток підприємства, зростання його рентабельності та посилення ринкових позицій у конкурентному середовищі.

Підвищення рівня рентабельності підприємства не може розглядатися виключно як результат зростання обсягів прибутку, оскільки такий підхід є одностороннім і не відображає реальної ефективності господарської діяльності. У сучасних умовах ринкової економіки ключове значення має не лише абсолютний розмір прибутку, а й ступінь раціональності використання наявних ресурсів, що забезпечують його формування.

Саме тому зростання рентабельності досягається, насамперед, за рахунок оптимізації витратної складової діяльності підприємства. Йдеться про підвищення ефективності використання матеріальних, трудових, фінансових та інформаційних ресурсів, що дозволяє отримувати більший економічний ефект при тих самих або навіть менших обсягах витрат. У цьому контексті скорочення витрат не повинно носити механічний характер, а має ґрунтуватися на принципах економічної доцільності та збереження якості продукції.

Важливо підкреслити, що рентабельність є інтегральним показником, який узагальнює результати впливу великої кількості факторів. Тому її підвищення можливе лише за умови системного підходу до управління ресурсами підприємства, який передбачає одночасний вплив на всі етапи виробничо-господарського процесу — від формування ресурсної бази до реалізації продукції.

Особливого значення набуває факторний аналіз рентабельності, який дозволяє визначити, які саме групи ресурсів найбільше впливають на зміну фінансових результатів. Такий аналіз дає змогу не лише оцінити ефективність використання ресурсів у динаміці, але й виявити конкретні резерви підвищення прибутковості підприємства.

Порівняння впливу різних груп ресурсів на рівень рентабельності є важливим аналітичним інструментом, оскільки воно дозволяє встановити пріоритетні напрями підвищення ефективності діяльності. Наприклад, у одних випадках вирішальним фактором може бути продуктивність праці, в інших — рівень матеріаломісткості або ефективність використання основних засобів.

Таким чином, виявлення та мобілізація резервів інтенсифікації використання ресурсів є ключовою умовою забезпечення сталого зростання рентабельності підприємства. Саме комплексний підхід до аналізу ресурсного забезпечення та його впливу на фінансові результати дозволяє сформулювати обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому.

Висновки до розділу 3

Отже, проведений аналіз Звіту про фінансові результати дозволяє не лише констатувати фактичні зміни у фінансових результатах діяльності підприємства, але й виявити глибинні причинно-наслідкові зв'язки, що зумовили ці зміни. У цьому контексті аналіз виступає важливим інструментом фінансового управління, оскільки забезпечує інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо формування, розподілу та використання прибутку.

Виявлена тенденція до зниження чистого прибутку при одночасному зростанні чистого доходу свідчить про недостатню ефективність витратної політики підприємства. Це означає, що зростання обсягів реалізації не трансформується у пропорційне збільшення фінансового результату, що, у свою чергу, може бути наслідком нераціональної структури витрат, зокрема зростання інших операційних витрат.

Подібна ситуація вказує на необхідність переходу від екстенсивної моделі розвитку до інтенсивної, за якої основний акцент робиться не на збільшенні обсягів діяльності, а на підвищенні її ефективності. Саме оптимізація витрат, підвищення продуктивності ресурсів та удосконалення структури доходів формують основу стабільного зростання фінансових результатів у довгостроковій перспективі.

Особливої уваги потребує структура доходів підприємства, яка характеризується недостатньою диверсифікацією. Фактична концентрація доходів переважно в одному джерелі підвищує фінансові ризики та обмежує можливості стабільного зростання прибутку. У зв'язку з цим доцільним є розширення дохідної бази шляхом розвитку інших операційних та інших видів доходів, що сприятиме підвищенню фінансової стійкості підприємства.

Зниження рівня рентабельності за більшістю показників додатково підтверджує наявність проблем в ефективності використання ресурсів. Це означає, що підприємство отримує менший економічний ефект на одиницю витрат або вкладеного капіталу, що є сигналом до перегляду існуючих підходів

до управління витратами та ресурсним забезпеченням.

У цих умовах ключовим завданням управління фінансовими результатами стає забезпечення їх стабільної позитивної динаміки, що можливе лише за рахунок комплексного використання резервів підвищення ефективності діяльності. Йдеться як про внутрішні резерви (оптимізація витрат, підвищення продуктивності праці, удосконалення структури виробництва), так і про організаційно-управлінські (покращення системи планування, контролю та аналізу).

У підсумку, досягнення стійкого зростання фінансових результатів та рівня рентабельності потребує формування на підприємстві сучасної системи управління фінансовими результатами, яка має базуватися на використанні інформаційно-аналітичних технологій, автоматизації процесів аналізу та прийняття управлінських рішень. Така система дозволить забезпечити оперативність, обґрунтованість і стратегічну спрямованість управлінських рішень, що є необхідною умовою підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому.

Розділ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЩОДО РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

4.1. Теоретичні засади, цілі та принципи аудиту фінансових результатів підприємства

Аудит, згідно зі ст. 2 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-ХІІ від 21.12.2022 р. із змінами, являє собою перевірку даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. Метою такої перевірки є формування незалежної професійної думки аудитора щодо достовірності звітності в усіх суттєвих аспектах, а також її відповідності вимогам законодавства України, НП(С)БО або внутрішніх регламентів підприємства, залежно від потреб користувачів інформації.

Аудиторська перевірка фінансових результатів підприємства здійснюється для забезпечення інформаційних потреб різних груп користувачів. До них належать керівництво підприємства, зацікавлені особи з прямим фінансовим інтересом (акціонери, інвестори, контрагенти, кредитори), а також користувачі з опосередкованим інтересом, зокрема податкові та статистичні органи, фінансові установи, банки. Крім того, результати аудиту використовуються державними структурами, такими як Фонд державного майна України, для оцінювання фінансового стану підприємств, визначення їх платоспроможності, ефективності діяльності та необхідності державної підтримки або процедур банкрутства.

Проведення аудиту фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати, регулюється Законом України № 2258-ХІІ із змінами та Міжнародними стандартами аудиту (МСА). Ці нормативні документи встановлюють єдині підходи до організації аудиторської діяльності, вимоги до якості аудиторських послуг та принципи формування незалежної думки аудитора.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

визначає правові та організаційні засади аудиту в Україні, формуючи систему незалежного фінансового контролю, спрямовану на захист інтересів користувачів економічної інформації. Його дія охоплює всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, за винятком органів державного фінансового контролю та їх уповноважених посадових осіб.

Практичне виконання аудиту здійснюється відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, які визначають основні принципи, вимоги та методичні підходи до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором. Ці стандарти забезпечують єдність підходів до аудиту незалежно від розміру підприємства, його організаційної структури чи виду діяльності. Водночас допускається професійне судження аудитора у випадках, коли окремі обставини не є суттєвими або потребують адаптації стандартних процедур.

Передумови для проведення аудиторського завдання визначені МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту» і передбачають, зокрема, застосування управлінським персоналом прийнятої концептуальної основи фінансової звітності та наявність згоди щодо умов проведення аудиту між сторонами.

Загальні цілі та засади аудиту визначаються МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА», який встановлює відповідальність аудитора, визначає характер і обсяг аудиторських процедур, а також описує структуру та сферу застосування міжнародних стандартів аудиту. Він є базовим документом, що регламентує обов'язок аудитора дотримуватися МСА при виконанні будь-яких аудиторських завдань.

У редакції МСА 200 видання 2006 року застосовувався стандарт «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів». Він містив базові положення і рекомендації щодо цілей аудиту фінансової звітності, а також визначав відповідальність управлінського персоналу за її складання та подання. Окремо підкреслювалася необхідність ідентифікації та застосування відповідної концептуальної основи фінансової звітності, яка в міжнародній практиці визначається як «застосована концептуальна основа фінансової

звітності».

У чинній редакції МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА» основна мета аудиту полягає у підвищенні рівня довіри користувачів до фінансової звітності. Це досягається шляхом формування аудитором професійної думки щодо того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи. У більшості випадків така думка стосується достовірного подання інформації або її правдивого та неупередженого відображення відповідно до вимог застосованої основи звітування.

У попередніх редакціях МСА (зокрема 2006 року) формулювання мети аудиту мало подібний зміст, однак було менш узагальненим. Відповідно до МСА 200 та МСА 320 «Суттєвість в аудиті», ключовим завданням аудитора було надати можливість висловити думку щодо того, чи відповідає фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах вимогам застосованої концептуальної основи. Таким чином, еволюція стандарту свідчить про поступовий перехід від більш формалізованого підходу до акценту на користувацьку довіру та якість подання інформації.

У наукових джерелах мету аудиту фінансової звітності трактують по-різному. Зокрема, її визначають як висловлення незалежної думки аудитора щодо відповідності звітності вимогам нормативного регулювання її складання та подання [47, с. 362], або як незалежну експертизу, що підтверджує реальність і достовірність фінансової інформації, а також єдність методології формування показників звітності [104, с. 142]. У більш узагальненому розумінні мета аудиту полягає у підтвердженні незалежним фахівцем достовірності фінансової інформації підприємства як у цілому, так і в її окремих складових, з можливістю виконання ролі арбітра у разі виникнення суперечностей.

Щодо аудиту Звіту про фінансові результати, його мета конкретизується відповідно до змісту фінансової звітності та її структурних елементів. Р. Л. Хом'як, І. Л. Цюцяк та А. Л. Цюцяк визначають її як формування думки

аудитора щодо достовірності відображення доходів, витрат, прибутків і збитків підприємства у відповідному звіті. Водночас таке формулювання є дещо звуженим, оскільки не повністю охоплює загальну концепцію аудиту, закладену в міжнародних стандартах, яка передбачає оцінку звітності в контексті її відповідності концептуальній основі та інтересам користувачів інформації.

Мету аудиту фінансової звітності підприємства, зокрема звіту про фінансові результати, доцільно трактувати як формування аудитором професійної думки щодо того, чи складена така звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Йдеться про підтвердження того, що інформація про доходи, витрати та фінансовий результат відображена коректно, повно та не містить суттєвих викривлень.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) визначають не лише цілі, а й вимоги до організації та проведення аудиту, а також містять пояснювальні матеріали, які допомагають аудитору досягти достатнього рівня впевненості. У процесі аудиту від аудитора вимагається застосування професійного судження та збереження професійного скептицизму на всіх етапах перевірки. Зокрема, він має ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвих викривлень, у тому числі пов'язаних із шахрайством або помилками, на основі аналізу діяльності підприємства та його внутрішнього середовища.

Крім того, аудитор повинен отримати належні та достатні аудиторські докази, які підтверджують або спростовують наявність суттєвих викривлень, і на цій основі сформулювати обґрунтовану думку щодо достовірності фінансової звітності. Форма аудиторського висновку визначається як застосованою концептуальною основою фінансової звітності, так і чинними законодавчими вимогами.

Згідно з МСА 200, основними цілями аудитора є досягнення достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, а також надання аудиторського звіту з висловленням думки щодо її

відповідності встановленим вимогам. Додатково аудитор зобов'язаний належним чином комунікувати результати перевірки відповідно до вимог міжнародних стандартів.

У випадках, коли аудитор не може отримати достатньої впевненості, а модифікована думка не забезпечує належного рівня інформативності для користувачів, стандарти передбачають можливість відмови від висловлення думки або від виконання аудиторського завдання, якщо це допускається законодавством.

МСА також встановлюють обов'язкові принципи проведення аудиту, серед яких етичні вимоги, професійний скептицизм, обґрунтоване професійне судження, оцінка аудиторського ризику, а також отримання достатніх і належних аудиторських доказів.

Процедури аудиту фінансових результатів не є уніфікованими та залежать від мети перевірки, рівня доступної інформації, кадрового та технічного забезпечення, а також специфіки підприємства. Водночас, попри різноманітність умов, загальні підходи до проведення аудиту залишаються подібними.

Важливим елементом аудиту є його інформаційна база. Вона може бути обмеженою через захист комерційної таємниці підприємства, однак для більшості аудиторських завдань достатньо відкритої фінансової інформації. Навіть при поглибленому аудиті звіту про фінансові результати, як правило, не виникає потреби у використанні конфіденційних даних, оскільки основні показники формуються на основі фінансової звітності загального призначення.

Під час проведення аудиту фінансової звітності підприємства аудитор формує низку обґрунтованих висновків, що охоплюють ключові аспекти обліку та звітування. Зокрема, він оцінює, чи відповідає система бухгалтерського обліку та облікова політика підприємства чинним нормативно-правовим актам України, які регулюють порядок ведення обліку. Окремо перевіряється, наскільки фінансова звітність узгоджується з установленими якісними характеристиками, принципами підготовки та подання, визначеними

національними стандартами. Важливим є також підтвердження достовірності, повноти та точності відображення у звітності активів, зобов'язань, власного капіталу та фінансових результатів за відповідний період.

Таблиця 4.1.

**Вимоги, яких повинен дотримуватися аудитор при проведенні аудиту
фінансової звітності**

Вимоги 1	Зміст вимог 2
<i>Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності</i>	Аудитор повинен дотримуватися відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності
<i>Професійний скептицизм</i>	Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності
<i>Професійне судження</i>	Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності
<i>Достатні та прийнятні аудиторські докази і аудиторський ризик</i>	Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка
<i>Проведення аудиту відповідно до МСА</i>	<p><i>Дотримання МСА, доречних для аудиту.</i> Аудитор повинен дотримуватися всіх МСА, які є доречними для аудиту, розуміти весь текст МСА. Аудитор не повинен зазначати дотримання вимог МСА в аудиторському звіті, якщо він не дотримувався вимог МСА, які є доречними для аудиту.</p> <p><i>Цілі, встановлені в окремих МСА.</i> Для дотримання цілей аудитор повинен використовувати цілі, встановлені у доречних МСА, під час планування та виконання аудиту, беручи до уваги взаємозв'язки між МСА.</p> <p><i>Дотримання доречних вимог.</i> Аудитор повинен дотримуватися кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту весь МСА є недоречним або вимога є недоречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує.</p> <p><i>Неможливість досягнення мети.</i> Якщо не можна досягти мети доречного МСА, аудитор повинен оцінити, чи не заважає це йому досягти загальних цілей аудитора і, таким чином, чи не вимагає від аудитора модифікувати відповідно до МСА аудиторську думку або відмовитися від завдання</p>

Для досягнення цих цілей аудитор здійснює комплексне дослідження фінансової звітності. Зокрема, він перевіряє її відповідність вимогам до оформлення, відсутність внутрішніх суперечностей та логічну узгодженість між різними формами звітності. Важливо також встановити наявність належних підстав для включення тих чи інших сум до відповідних статей, а також правильність застосованих методів оцінки активів і зобов'язань.

Окрему увагу приділяють арифметичній точності показників, обґрунтованості їх віднесення до конкретних статей, а також правильності відображення господарських операцій у тому звітному періоді, в якому вони

фактично відбулися. Аудитор також зіставляє дані фінансової звітності з первинними документами, обліковими регістрами, даними аналітичного та синтетичного обліку, а також перевіряє узгодженість між підсумками Головної книги і показниками звітності.

Додатково аналізується взаємоузгодженість річної, квартальної та поточної звітності, що дозволяє виявити можливі розбіжності або викривлення інформації в динаміці. Не менш важливим є оцінювання безперервності діяльності підприємства, тобто наявності передумов для його стабільного функціонування в майбутньому.

Таким чином, аудиторська перевірка не обмежується лише формальним контролем дотримання правил бухгалтерського обліку. Вона спрямована на забезпечення формування фінансової звітності, яка об'єктивно відображає фінансовий стан та результати діяльності підприємства, є повною, достовірною та неупередженою. У цьому контексті важливим є зіставлення показників звітності з установленими критеріями її оцінювання, що дозволяє сформулювати цілісне уявлення про якість фінансової інформації в цілому.

Таблиця 4.2.

Критерії оцінки аудитором фінансової звітності підприємства

№ з/п	Критерій	Зміст критерію
1	2	3
1.	Звершеність	Облік (первинний, аналітичний, синтетичний) завершений, що передбачає повне оформлення документів та регістрів; рахунки обліку закриті, що стосується насамперед рахунків обліку доходів та витрат діяльності
2.	Існування	Усі активи та пасиви дійсно існують на звітну дату і відповідають критеріям визначення активів, зобов'язань та власного капіталу; всі господарські операції, результати яких відображені у звітності, дійсно мали місце протягом звітного періоду
3.	Точність	Активи, пасиви та операції точно відображені за кількістю, якістю, вартістю, класифікацією
4.	Повнота	Існує тотожність даних аналітичного обліку оборотам та сальдо за рахунками синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця даним звітності; всі суттєві обставини розкриті в звітності; всі операції звітного періоду відображені в обліку
5.	Оцінка	Статті правильно оцінені та переоцінені. При цьому перевіряється додержання загальних правил оцінки (наприклад, правил визначення первісної вартості активів залежно від джерела їх отримання) та об'єктивність специфічних методів оцінки (обґрунтованість визначення ринкової вартості при проведенні переоцінки основних засобів і запасів, доцільність вибору методу нарахування амортизації, що застосовувався)
6.	Власність	Активи дійсно належать підприємству на законних підставах; пасиви характеризують дійсний капітал і зобов'язання підприємства
7.	Законність	Усі операції, відображені в звітності, проведені з додержанням вимог відповідних законодавчих документів

Для підтвердження встановлених критеріїв достовірності фінансової звітності застосовується комплекс різноманітних аудиторських методів. Залежно від характеру об'єкта перевірки, рівня ризику та доступності інформації, аудиторські процедури можуть суттєво відрізнятися. Так, у деяких випадках для підтвердження права власності підприємства на об'єкти основних засобів достатньо перевірити належне оформлення первинних документів та наявність усіх обов'язкових реквізитів. Водночас у більш складних ситуаціях виникає потреба залучення фахівців-експертів або юридичних консультантів для підтвердження правового статусу активів.

Одним із ключових методів фактичного контролю в аудиті є інвентаризація. Вона дозволяє безпосередньо перевірити наявність активів і зобов'язань, оцінити їхній стан, а також підтвердити правильність відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Саме інвентаризація забезпечує найбільш об'єктивне зіставлення облікових даних із фактичним станом майна підприємства.

У процесі аудиту фінансової звітності застосовується широкий спектр методів і процедур, а також відповідні критерії оцінювання якості звітної інформації. Їх поєднання дає змогу сформулювати обґрунтовану думку щодо достовірності фінансових показників.

Загалом аудит фінансової звітності виконує не лише контрольну, а й превентивну та аналітичну функції. Він сприяє своєчасному виявленню помилок і недоліків в обліку, зниженню ризику фінансової нестабільності та банкрутства, а також оцінюванню перспектив подальшого розвитку підприємства в умовах конкурентного середовища. Важливою передумовою ефективного аудиту є взаємна зацікавленість власників підприємства та аудитора у забезпеченні достовірності та об'єктивності бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

4.2. Послідовність проведення аудиту фінансової звітності ТОВ «Ельфа лабораторія» щодо результатів діяльності

Послідовність проведення аудиту фінансової звітності підприємства, зокрема Звіту про фінансові результати, безпосередньо впливає із загальної логіки аудиторської перевірки фінансової звітності як цілісного інформаційного масиву.

У наукових джерелах можна зустріти різні підходи до структурування етапів аудиту фінансової звітності [104, с.143; 47, с.365; 81], а також окремо — до методики перевірки саме звіту про фінансові результати [107; 47, с.367]. Це свідчить про відсутність єдиного універсального алгоритму, однак загальна послідовність дій аудитора залишається подібною та логічно узгодженою.

У межах дослідження аудиту фінансових результатів ТОВ «Ельфа лабораторія» доцільно виділити чотири основні етапи його проведення (табл. 4.4):

перевірка правильності формування, якості складання та дотримання строків подання Звіту про фінансові результати до встановлених органів контролю;

оцінювання організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на підприємстві, включаючи методичні та організаційні аспекти його ведення;

загальний огляд структури звіту та змістовного наповнення його основних статей із метою виявлення логічних зв'язків і узгодженості показників;

детальна аудиторська перевірка кожної статті Звіту про фінансові результати з підтвердженням їх достовірності первинними документами та обліковими регістрами.

Такий поетапний підхід забезпечує системність аудиту, дозволяє поступово переходити від загальної оцінки до глибокої перевірки окремих показників і сприяє формуванню обґрунтованої аудиторської думки щодо достовірності фінансових результатів підприємства.

Основні етапи та процедури аудиту фінансової звітності підприємства про фінансові результати діяльності

Назва етапу	Аудиторські процедури
1. Перевірка якості складання та своєчасності подання Звіту про фінансові результати до відповідних органів	Перевіряється: <ul style="list-style-type: none"> • наявність Звіту про фінансові результати (форма 2); • відповідність форми Звіту про фінансові результати П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»; • повнота заповнення обов'язкових реквізитів і підписів; • повнота заповнення показників рядків і граф Звіту; • правильність заповнення граф «За попередній період»; • правильність обчислення розрахункових рядків Звіту.
2. Вивчення організації обліку фінансових результатів на підприємстві	Необхідно встановити відповідність облікової політики підприємства з обліку фінансових результатів нормативним і законодавчим документам, а також характеру та масштабам його діяльності. Перевіряється: <ul style="list-style-type: none"> • наявність наказу про облікову політику та відображення в ньому облікової політики з обліку фінансових результатів; • відповідність прийнятої облікової політики з обліку фінансових результатів вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО, насамперед НП(С)БО 15 «Доходи», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; • додержання при розробці облікової політики з обліку фінансових результатів припущень і вимог, встановлених іншими нормативними документами; • повнота розкриття обраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку фінансових звітів, які суттєво впливають на оцінку та прийняття рішень користувачами Звіту про фінансові результати; • наявність посадових інструкцій, затвердженої системи документообороту й внутрішньогосподарської звітності.
3. Загальний аналіз структури та змісту статей Звіту про фінансові результати	Здійснюються такі процедури: <ul style="list-style-type: none"> • зіставляється форма Звіту про фінансові результати з іншими формами фінансової звітності, з якими вона узгоджується та перевіряється. Встановлюється їх узгодженість або констатується неузгодженість. Визначаються напрями подальшої перевірки; • перевіряється правильність розрахунку фінансових результатів; • виявляються статті Звіту, які можуть спричинити суттєвий вплив на думку потенційного користувача звітності; • виділяються статті, доцільність перевірки яких є високою внаслідок значних сум, відображених у них, або наявності агрегованих показників; • встановлюються критерії перевірки для вибраних статей, ступінь їх важливості та методи їх підтвердження
4. Безпосередня перевірка статей Звіту про фінансові результати	Здійснюється безпосередня перевірка обраних статей. Вибираються для цього відповідні методи

Аудиторська перевірка фінансової звітності щодо фінансових результатів діяльності ТОВ «Ельфа лабораторія» включала попередній етап емпіричного дослідження, спрямований на виявлення факторів, що можуть впливати на викривлення облікової інформації.

На цьому етапі було здійснено аналіз зовнішніх умов функціонування підприємства, під впливом яких реальні результати фінансово-господарської діяльності можуть відображатися неповністю або викривлено. Окрему увагу

приділено дослідженню внутрішніх мотивацій посадових осіб, відповідальних за формування фінансової та податкової звітності, які потенційно можуть впливати на її достовірність.

Таблиця 4.5.

Програма аудиту формування фінансових результатів ТОВ «Ельфа лабораторія»

Зміст перевірки	Джерела інформації	Необхідні аудиторські процедури
Перевірка формування фінансових результатів	Наказ про облікову політику, відомості про реалізацію, накладні, акти виконання робіт, виписки банку, рішення, журнали-ордери, розрахунок амортизаційних відрахувань, відомості про нарахування заробітної плати, документи на списання виробничих запасів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановити відповідність законодавству визначення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) звітного періоду. 2. Вивчити договори, які передбачають продаж, та порівняти відображені в них дані з даними первинних документів, які підтверджують факт реалізації з метою встановлення їх узгодженості. 3. Здійснити звірку даних Відомості про реалізацію з даними, відображеними на доходних рахунках з метою підтвердження їх відповідності. 4. Встановити відповідність методу визначення собівартості на підприємстві встановленому наказом про облікову політику. 5. Підтвердити дані розрахунків фактичної собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг). 6. Визначити перелік витрат, які на підприємстві відносять до адміністративних та витрат на збут, підтвердити їх відповідність законодавчо визначеним. 7. Визначити види доходів, які підприємство визначає як інші операційні та перевірити правильність, повноту та своєчасність відображення їх в обліку. 8. Встановити наявність підтверджувальних первинних документів по витратах, які включаються до інших операційних витрат. 9. Вибірково перевірити види витрат, які відносяться до інших витрат, зокрема: адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів 10. Перевірити правильність нарахування податку на прибуток

Також було проаналізовано причини, що сприяють приховуванню або спотворенню інформації про фінансові результати, та визначено можливі чинники, які, навпаки, стимулюють її коректне й повне відображення у звітності.

Додатково досліджувалися потенційні способи маскуванню

невідповідностей між фактичними результатами діяльності та даними фінансової і податкової звітності, а також можливі заходи, які могли б забезпечити більш прозоре та достовірне відображення результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Для забезпечення результативного аудиту фінансової звітності щодо фінансових результатів ТОВ «Ельфа лабораторія» було здійснено попереднє планування аудиторського процесу. Воно передбачало формування загальної стратегії перевірки, яка визначала масштаб, часові межі та напрямки аудиту, а також слугувала основою для подальшої деталізації аудиторського плану.

Ключовою метою аудиту фінансової звітності підприємства було встановлення правильності відображення процесу формування фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності відповідно до чинних нормативних вимог.

Безпосередня перевірка фінансових результатів ТОВ «Ельфа лабораторія» здійснювалася на основі розробленої аудиторської програми (табл. 4.5), що забезпечувала системність, послідовність та повноту контрольних процедур. При її формуванні враховувалися особливості організації обліку та складання фінансової звітності на підприємстві як суб'єкті малого підприємництва.

План проведення аудиту фінансової звітності наведено у таблиці 4.6, що дозволило чітко структурувати етапи перевірки та забезпечити контроль за їх виконанням.

У ході аудиту було застосовано тестування аудиторських доказів з метою підтвердження достовірності сум та показників, відображених у фінансовій звітності. Окремо оцінювалася відповідність застосованих облікових принципів чинним нормативним вимогам щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні за відповідний період перевірки.

Під час аудиторських процедур використовувалися такі основні методи: опитування та аналітичне опрацювання інформації, вивчення фінансової звітності з подальшим порівняльним аналізом, перевірка арифметичних розрахунків, звірка даних бухгалтерського програмного забезпечення,

отримання зовнішніх підтверджень, зіставлення показників бухгалтерського та податкового обліку із звітністю, аналітичні розрахунки, а також елементи економічного аналізу.

Таблиця 4.6.

План аудиту фінансової звітності про фінансові результати ТОВ «Ельфа лабораторія»

Етапи аудиту	Зміст робіт	Джерела інформації	Термін виконання
1	2	3	4
Підготовчий	Попередній розрахунок ризику, обсягу робіт, вартості аудиторської перевірки складання листа – зобов'язання, укладання договору	Нормативні акти, звітність, інформація про клієнта	2 дні
Планування	Вивчення системи внутрішнього контролю, аудиторського ризику і його компонентів, розрахунок суттєвості, складання плану та програми аудиту, призначення персоналу	Установчі документи клієнта, документи обліку, аудиторська документація, користувачі інформації	3 дні
Здійснення аудиту	Збір аудиторських доказів, документування перевірки шляхом складання робочих документів, оцінка аудиторських доказів, корегування програми аудиту	Результати спостережень, опиту, інвентаризації, перерахунків, документальної перевірки, договори, угоди, контракти, облікова документація клієнта.	5 днів
Заключний	Групування помилок, аналіз суттєвості не виправлених помилок, перевірка узгодженості показників після виправлення, вибір аудиторського висновку, підписання аудиторського висновку	Висновки аудитора, аудиторські свідчення, кінцевий варіант звітності, протокол обговорення результатів аудиту.	2 дні

Аудиторську перевірку ТОВ «Ельфа лабораторія» було виконано відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, які регламентують порядок планування та проведення аудиту з метою отримання достатнього рівня впевненості щодо відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

У процесі аудиту здійснювалося тестування аудиторських доказів, спрямоване на підтвердження сум і розкриття інформації, наведених у фінансових звітах підприємства. Окремо було проаналізовано обґрунтованість застосованих принципів бухгалтерського обліку, суттєві оцінки, сформовані управлінським персоналом, а також загальне подання фінансової звітності з точки зору її повноти та достовірності.

За підсумками виконаних аудиторських процедур можна дійти висновку, що отримані аудиторські докази є належними та достатніми за своїм обсягом і якістю. Проведена перевірка дозволяє сформувану базу для висловлення професійної аудиторської думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства.

4.3. Підготовка аудиторського висновку за результатами перевірки фінансової звітності

За підсумками проведеного аудиту фінансової звітності аудитор здійснює узагальнення всіх отриманих доказів, їх критичну оцінку та на цій основі формує професійну думку щодо достовірності фінансової звітності. Сформована позиція аудитора обов'язково фіксується у підсумковому аудиторському звіті, де вона подається у чіткій, однозначній та аргументованій формі.

Процедурні аспекти відповідальності аудитора за формування висновку щодо фінансової звітності, а також вимоги до структури, змісту та оформлення аудиторського звіту регламентуються положеннями МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності». Саме цей стандарт визначає базові підходи до того, як аудитор повинен структурувати свою думку та яким чином її слід представити користувачам фінансової інформації.

У випадках, коли виникає необхідність модифікації аудиторської думки або включення до звіту додаткових роз'яснювальних елементів, застосовуються вимоги МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора». Ці стандарти регламентують ситуації, коли стандартна форма висновку є недостатньою для повного розкриття сутності виявлених обставин.

У результаті проведеної аудиторської перевірки ТОВ «Ельфа лабораторія» було сформовано підсумковий аудиторський звіт (Додаток И), який відображає результати всіх виконаних процедур.

Під час аудиту об'єктом дослідження виступав Звіт про фінансові результати (форма № 2-м) підприємства, а також супровідні облікові форми, що містять інформацію про формування фінансових результатів за 2023–2025 роки.

Відповідальність за підготовку та достовірність цих даних покладається на управлінський персонал підприємства. Натомість аудитор несе відповідальність за незалежне формування професійного судження щодо їх достовірності на основі проведеної перевірки.

У процесі виконання аудиту було застосовано комплекс процедур тестування аудиторських доказів, спрямованих на підтвердження правильності сум, відображених у звітності, та повноти розкриття фінансової інформації. Окремо здійснювалася перевірка відповідності застосованих методів бухгалтерського обліку чинним нормативно-правовим вимогам України, що діяли протягом досліджуваного періоду. Додатково було проведено оцінювання узгодженості між даними фінансової звітності та інформацією бухгалтерського обліку, що дозволило підтвердити внутрішню логічну цілісність звітних показників.

Для виконання аудиторських процедур використовувалася повна інформаційна база підприємства, зокрема: фінансова та податкова звітність, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, первинна документація, а також внутрішні облікові відомості, що стосуються формування фінансових результатів.

За результатами виконаних робіт аудитор дійшов висновку, що зібрані докази є достатніми, належними та релевантними для формування обґрунтованої професійної думки. Отримані результати свідчать про те, що проведена перевірка забезпечує надійну основу для висловлення аудиторського судження щодо фінансової звітності підприємства.

Узагальнюючи результати перевірки, встановлено, що інформація, надана керівництвом ТОВ «Ельфа лабораторія», у цілому об'єктивно відображає реальний фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Господарська діяльність здійснюється в межах чинного законодавства, а система бухгалтерського обліку відповідає встановленим нормативним вимогам. Фінансова звітність про фінансові результати сформована на основі достовірних облікових даних та у всіх суттєвих аспектах відображає фактичні результати діяльності підприємства без суттєвих викривлень.

Висновки до розділу 4

У ТОВ «Ельфа лабораторія» на сьогодні відсутня система внутрішнього аудиту фінансових результатів, що створює ризики формування недостатньо об'єктивної та не повністю контрольованої інформації щодо результативності фінансово-господарської діяльності підприємства. Така ситуація знижує рівень внутрішнього контролю та ускладнює своєчасне виявлення можливих викривлень у даних обліку. У зв'язку з цим доцільним є впровадження на підприємстві внутрішнього аудиту фінансових результатів із закріпленням відповідальності за його проведення за визначеною посадовою особою управлінського персоналу.

У межах проведеного дослідження було сформовано цілісну методичну основу аудиту фінансової звітності підприємства щодо фінансових результатів, зокрема розроблено загальний алгоритм його проведення, програму аудиторських процедур формування фінансових результатів, а також детальний план аудиту фінансової звітності ТОВ «Ельфа лабораторія». На основі зазначених напрацювань було безпосередньо здійснено аудиторську перевірку та підготовлено підсумковий аудиторський звіт за її результатами.

Результати проведеного аудиту засвідчили, що інформація, надана управлінським персоналом ТОВ «Ельфа лабораторія», загалом є достовірною та забезпечує об'єктивне і повне відображення фактичних фінансових результатів діяльності підприємства. Встановлено, що господарсько-фінансова діяльність здійснюється у відповідності до чинних вимог законодавства України, а система бухгалтерського обліку відповідає нормативно-правовим та методичним положенням, що регулюють порядок її ведення. Фінансова звітність щодо фінансових результатів сформована на основі даних бухгалтерського обліку та в усіх суттєвих аспектах достовірно відображає реальний фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Водночас проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що навіть за умови загальної відповідності облікової системи нормативним вимогам, відсутність внутрішнього аудиту знижує рівень оперативного контролю за

формуванням фінансових результатів і не дозволяє повною мірою забезпечити превентивне виявлення потенційних помилок або ризиків викривлення інформації.

Перспективними напрямками подальших досліджень у сфері аудиту фінансової звітності ТОВ «Ельфа лабораторія» є вдосконалення методичних підходів до його проведення відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, розробка адаптивних методик аудиту залежно від виду завдання та умов його виконання, а також удосконалення технології формування робочої документації аудитора. Особливої уваги потребує оптимізація графіків документообігу в процесі аудиту фінансової звітності, що дозволить підвищити ефективність, прозорість і контрольованість аудиторських процедур.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Вітчизняна система обліку фінансових результатів та формування Звіту про фінансові результати характеризується низкою невирішених теоретико-методологічних проблем, які ускладнюють створення єдиної, логічно узгодженої та достовірної методики їх визначення. Насамперед слід відзначити, що категорія «фінансові результати» в нормативно-правових актах України не отримала чіткого та однозначного визначення, хоча фактично активно застосовується у бухгалтерській практиці, фінансовій звітності та системі управління підприємством. Це створює певну термінологічну невизначеність та ускладнює уніфікацію підходів до її трактування.

Крім того, недостатньо сформованою залишається цілісна теоретична концепція процесу формування фінансових результатів. Наявна у звітності модель їх визначення є багатоступеневою, методично перевантаженою та подекуди складною для практичного застосування, що ускладнює роботу бухгалтерів і підвищує ризик помилок при формуванні показників прибутку чи збитку. У результаті це впливає на якість управлінської та аналітичної інформації, що використовується зовнішніми і внутрішніми користувачами.

2. З метою усунення зазначених недоліків доцільним є вдосконалення існуючої моделі визначення фінансових результатів шляхом її гармонізації з класичною багатоступеневою схемою формування прибутку. Доцільно також запровадити оновлену форму Звіту про фінансові результати, яка б забезпечувала більш структурований, прозорий та логічно послідовний порядок розрахунку прибутку підприємства.

Таке реформування дозволить значно спростити процес облікового відображення доходів і витрат, знизити рівень складності бухгалтерських розрахунків та підвищити якість фінансової інформації. У підсумку це сприятиме формуванню більш об'єктивної, зрозумілої та корисної для всіх груп користувачів фінансової звітності.

3. Сучасна система бухгалтерського обліку фінансових результатів в Україні також характеризується низкою методологічних суперечностей, що

негативно впливають на повноту та достовірність відображення результатів діяльності підприємств. Серед найбільш суттєвих проблем варто виокремити надмірну складність облікового процесу формування фінансового результату, а також відсутність чітко регламентованого порядку відображення податку на прибуток від звичайної діяльності.

Зокрема, у нормативних документах недостатньо конкретизовано механізм віднесення рахунку 98 «Податок на прибуток» до відповідних субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати». Це створює неоднозначність у практиці бухгалтерського обліку, знижує порівнюваність даних та ускладнює формування узагальнених фінансових показників.

4. З метою підвищення системності та логічної структурованості облікової інформації щодо фінансових результатів доцільно здійснити удосконалення класифікації рахунків бухгалтерського обліку підприємств, які застосовують План рахунків 9-го класу.

Пропонується групувати рахунки фінансових результатів за їх функціональним призначенням у межах облікової системи, виділяючи дві укрупнені категорії:

- формуючі рахунки (до яких належать генеруючі та результативні рахунки, що безпосередньо забезпечують формування фінансового результату);
- регулюючі рахунки (які включають рахунки капіталізації та резервування і виконують функцію коригування, перерозподілу або стабілізації фінансового результату).

Такий підхід дозволить більш чітко відображати економічну сутність операцій та підвищити аналітичну цінність облікової інформації.

5. Удосконалення процесу складання Звіту про фінансові результати в Україні має здійснюватися комплексно та у взаємопов'язаних напрямках. Насамперед необхідним є приведення методики його формування у відповідність до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, що забезпечить порівнюваність української звітності з міжнародною практикою.

Паралельно слід удосконалити методичні підходи до відображення доходів

і витрат, зробивши їх більш деталізованими та аналітично інформативними. З цією метою доцільно:

- запровадити у формі звіту окремий рядок «Понаднормативні витрати» для розмежування нормованих і наднормативних витрат, що впливають на собівартість продукції;
- уточнити економічну сутність окремих показників, зокрема «Інші доходи від інвестиційної діяльності» та «Інші витрати від інвестиційної діяльності»;
- включити до першого розділу звіту детальний порядок формування витрат з податку на прибуток за звітний період;
- деталізувати операційні витрати за функціональними ознаками з метою підвищення аналітичності інформації про прибутковість;
- передбачити обов'язкове розкриття доходів і витрат, пов'язаних із надзвичайними подіями (стихійні лиха, аварії тощо), у примітках до фінансової звітності.

Реалізація зазначених заходів сприятиме підвищенню прозорості фінансової звітності, її аналітичної цінності та відповідності міжнародним стандартам.

6. ТОВ «Ельфа лабораторія» здійснює господарську діяльність у сфері будівництва, ремонтно-будівельних робіт та інших видів економічної діяльності, які не заборонені чинним законодавством України, відповідно до положень свого Статуту. Основною метою функціонування підприємства є отримання прибутку, що відповідає загальним принципам підприємницької діяльності. Ключовим видом діяльності за класифікацією КВЕД є зведення житлових і нежитлових будівель.

На підприємстві організовано ведення оперативного та бухгалтерського обліку результатів господарської діяльності, а також здійснюється формування податкової та статистичної звітності відповідно до вимог чинного законодавства України. Система бухгалтерського обліку в цілому відповідає національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та забезпечує

формування фінансової інформації належної якості.

ТОВ «Ельфа лабораторія» складає Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, що відповідає його організаційно-правовому статусу. Для автоматизації облікових процесів використовується програмне забезпечення «1С:Бухгалтерія 7.0», яке забезпечує облік господарських операцій та формування звітності.

Узагальнюючи, можна зазначити, що облік фінансових результатів та порядок складання Звіту про фінансові результати на підприємстві загалом відповідають встановленим нормативним вимогам України, проте окремі аспекти можуть бути вдосконалені відповідно до запропонованих у дослідженні рекомендацій.

7. Аналіз фінансового стану ТОВ «Ельфа лабораторія» свідчить про відносно стабільний майновий потенціал підприємства та наявність тенденцій до його поступового покращення. Підприємство характеризується достатнім рівнем ліквідності, причому за основними показниками спостерігається певне перевищення нормативних значень, що вказує на наявність надлишкових вільних фінансових ресурсів, які використовуються не повною мірою ефективно.

Рівень забезпеченості власними оборотними засобами є достатньо високим, що свідчить про можливість своєчасного перетворення активів у ліквідні кошти та загальну платоспроможність підприємства. Водночас виявлено недосконалість структури розрахунків, зокрема нестабільне та економічно не повністю збалансоване співвідношення між дебіторською і кредиторською заборгованістю.

Підприємство також демонструє відносно високий рівень фінансової стійкості, хоча його динаміка не є повністю стабільною. Окремою проблемою є зниження показників ділової активності, що простежується майже за всіма напрямками аналізу та може негативно вплинути на майбутні результати діяльності, якщо не буде вжито відповідних управлінських заходів.

8. З урахуванням результатів аналізу фінансового стану ТОВ «Ельфа

лабораторія» доцільно запропонувати низку стратегічних заходів, спрямованих на його покращення. Насамперед підприємству варто активізувати процес оновлення основних засобів та підтримувати позитивну динаміку модернізації майнової бази, зокрема шляхом розгляду можливостей довгострокового інвестування.

У процесі управління активами важливо забезпечити оптимальне співвідношення між необоротними та оборотними активами з урахуванням галузевої специфіки. Надмірна концентрація ресурсів в оборотних активах може призвести до зниження виробничого потенціалу та стратегічних можливостей розвитку.

Крім того, необхідно підвищити ефективність використання оборотних активів шляхом оптимізації обсягів вільних ресурсів і забезпечення їх раціонального залучення в господарський оборот. Важливим напрямом є також зміцнення фінансової стійкості підприємства та формування її стабільної позитивної динаміки.

9. Проведений аналіз фінансових результатів ТОВ «Ельфа лабораторія» показав, що підприємство протягом досліджуваного періоду зберігало прибутковий характер діяльності. Водночас спостерігалось зниження обсягів чистого прибутку, що було зумовлено переважно зростанням інших операційних витрат, а також незначним збільшенням податкового навантаження з податку на прибуток.

Позитивною тенденцією є суттєве збільшення чистого доходу від реалізації продукції, що свідчить про розширення ринкової активності підприємства. Разом із тим структура доходів залишається обмеженою, оскільки основна частка припадає на один вид надходжень, що підвищує залежність підприємства від вузького джерела формування доходу.

У цілому підприємство є рентабельним, однак спостерігається тенденція до зниження більшості показників рентабельності, за винятком окремих індикаторів, зокрема чистої рентабельності виробництва.

10. Для забезпечення стабільного зростання фінансових результатів ТОВ

«Ельфа лабораторія» необхідно реалізувати комплекс управлінських та економічних заходів. Насамперед доцільно оптимізувати рівень інших операційних витрат шляхом впровадження науково обґрунтованих підходів до їх скорочення та контролю.

Одночасно слід розширити джерела формування доходів за рахунок активного використання таких статей, як «Інші операційні доходи» та «Інші доходи», що дозволить диверсифікувати структуру прибутку.

Окрему увагу необхідно приділити підтриманню стабільної рентабельності шляхом підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства, оптимізації структури фінансових ресурсів та забезпечення їх більш раціонального розподілу. Важливим є також посилення темпів приросту фінансових результатів, удосконалення політики формування доходів і витрат, а також впровадження сучасної системи управління фінансовими результатами, включно з автоматизованими інформаційно-аналітичними інструментами підтримки управлінських рішень.

11. На підприємстві ТОВ «Ельфа лабораторія» відсутня система внутрішнього аудиту фінансових результатів, що створює потенційні ризики формування неповної або недостатньо об'єктивної інформації щодо результатів фінансово-господарської діяльності.

З метою підвищення якості внутрішнього контролю доцільно впровадити функцію внутрішнього аудиту фінансових результатів. Відповідальність за його здійснення може бути покладена на уповноваженого працівника управлінського персоналу, що дозволить забезпечити систематичний контроль, оперативне виявлення відхилень та підвищення достовірності фінансової інформації.

12. У процесі дослідження було сформовано методичну базу аудиту фінансової звітності підприємства, зокрема розроблено загальну послідовність проведення аудиторських процедур, програму перевірки формування фінансових результатів та детальний план аудиту для ТОВ «Ельфа лабораторія». На основі проведених процедур здійснено аудиторську перевірку фінансової звітності та сформовано аудиторський висновок.

Результати аудиту підтвердили, що інформація, надана управлінським персоналом, у цілому достовірно відображає реальний фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Господарська діяльність здійснюється у межах чинного законодавства, система бухгалтерського обліку відповідає нормативним вимогам, а фінансова звітність сформована на основі достовірних облікових даних та об'єктивно відображає фінансові результати у всіх суттєвих аспектах.

13. Подальший розвиток аудиту фінансової звітності ТОВ «Ельфа лабораторія» доцільно пов'язувати з удосконаленням методичних підходів до проведення аудиторських перевірок з урахуванням різних видів аудиту та специфіки обставин їх здійснення.

Перспективним напрямом також є вдосконалення технології формування робочих документів аудитора, оптимізація процесів аудиторського документування та розробка більш ефективних графіків документообігу. Реалізація цих заходів дозволить підвищити якість аудиторських перевірок, їх аналітичну глибину та практичну значущість.