

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

«___» _____ 2024 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра**

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за магістерською програмою професійного спрямування «Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»

на тему: **Облік, аналіз і аудит фінансових результатів діяльності підприємства: сучасний стан та перспективи розвитку (на прикладі КП «Теплопостачання міста Одеси»)**

Виконавець:

студент 61 групи ФМОІТ

Андрицький Н. Ю.

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

канд. екон. наук, доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Семенова К. Д.

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СУТНОСТІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЇХ ОБЛІКУ.....	6
1.1. Фінансовий результат як економічна категорія.....	6
1.2. Класифікації фінансових результатів.....	12
1.3. Дискусійні питання обліку доходів і витрат згідно національних та міжнародних стандартів.....	17
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»	25
2.1. Загальна характеристика комунального підприємства.....	25
2.2. Особливості обліку витрат на підприємстві.....	28
2.3. Практика обліку доходів і фінансових результатів на підприємстві	34
2.4. Організація аудиту формування фінансових результатів на КП «Теплопостачання міста Одеси».....	38
Висновки до розділу 2.....	45
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ».....	46
3.1. Загальна характеристика результатів діяльності підприємства.....	46
3.2. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.....	54
3.3. Використання економіко-математичного моделювання для управління ефективністю діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси».....	62
Висновки до розділу 3.....	67
ВИСНОВКИ	68
Список використаних джерел	71
Додатки	77

ВСТУП

Актуальність теми. Одним із головних показників, що відображає ефективність роботи підприємства, є його фінансові результати, оскільки саме вони слугують базою для інвестиційного розвитку, розширення діяльності та забезпечення конкурентної переваги у відповідній галузі.

У нинішніх умовах розвитку бізнесу, коли глобальні ринки, технологічні інновації та зміни в споживчих вподобаннях набувають все більшої динаміки, вивчення фінансових результатів підприємства стає вкрай важливим. Зростаюча конкуренція, високі ринкові ризики та економічна нестабільність вимагають ретельного аналізу фінансових показників для успішного управління бізнесом.

Роль обліку та аналізу, зокрема фінансово-господарських результатів підприємства, суттєво зростає. При цьому аналіз фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання є ключовим елементом аналізу всієї його роботи.

Здійснення постійного обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства дозволяє менеджменту оцінити:

- наявність засобів для здійснення поточної діяльності та формування довгострокових планів;
- ступінь ризику підприємства, зокрема, достатність коштів для погашення зобов'язань юридичними особами та інших зобов'язань;
- доцільність залучення нових позикових коштів;
- можливості здійснення нарощування власного капіталу фірми;
- доцільність залучення інвестицій;
- обґрунтованість здійснення політики щодо розподілу та використання прибутку підприємства тощо.

Проблемами обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів займаються багата вітчизняних та зарубіжних економістів, зокрема можна виділити таких, як О. Артюх, Ф. Бутинець, О. Вашків, Т. Камінська, Н. Лоханова, Н. Мазур,

І. Маркін, А. Поддєрьогін, С. Покропивний, К. Семенова, О. Степаненко, Н. Ткаченко, І. Черніков, А. Шермет, А. Якименко та ін.

Однак проведений критичний аналіз праць з обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів цих та інших авторів показав, що на даний час залишається низка дискусійних та нерозкритих питань.

Як було показано вище, фінансові результати діяльності підприємства слугують певним індикатором його успішності або невдач на ринку товарів і послуг та є одним із основних факторів, який необхідно враховувати під час розробки та прийняття ефективних управлінських рішень. Тому вважаємо, що подальше дослідження окреслених питань є актуальним та потребує більш детального вивчення.

Мета і завдання дослідження. Мета проведення дослідження полягає в узагальненні теоретичних засад і практичних питань обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів підприємства, розробка рекомендацій для їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети вирішено такі завдання:

- розкрити сутність категорії фінансовий результат;
- дослідити класифікації фінансових результатів для поглиблення їх дослідження;
- охарактеризувати процеси обліку доходів, витрат та фінансових результатів згідно національних і міжнародних стандартів;
- надати загальну характеристику комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси»;
- дослідити особливості обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємства;
- розглянути систему аудиту фінансових результатів на підприємстві;
- проаналізувати основні результати діяльності досліджуваного підприємства;
- здійснити економічний аналіз показників, що характеризують прибутковість та рентабельність підприємства;

– обґрунтувати напрями удосконалення системи обліку на досліджуваному підприємстві та підвищення ефективності його діяльності.

Об’єктом дослідження є процеси обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів на КП «Теплопостачання міста Одеси».

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних і практичних питань обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів підприємства.

Методи дослідження. Методологічною основою проведення дослідження виступає діалектичний метод пізнання. У ході здійснення дослідження також використовувалася низка методів, серед яких можна виділити наступні: метод теоретичного узагальнення; абстрактно-логічний метод; монографічний метод; методи індукції та дедукції; статистичні методи; табличний та графічний методи, методи моделювання.

Інформаційною базою дослідження виступили наукові статті та монографії вітчизняних і закордонних авторів, що висвітлюють проблемні питання організації обліку та аудиту фінансових результатів, отриманих доходів і понесених витрат; підручники, тези доповідей на конференціях. Також використано нормативні й законодавчі документи з питань здійснення обліку та аудиту фінансових результатів, фінансова звітність досліджуваного підприємства та первинні документи.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (51 найменування) та 8 додатків. Загальний обсяг роботи становить (з додатками) 117 сторінок. Основний зміст викладено (без літератури та додатків) на 70 сторінках. Робота містить 24 таблиці, 17 рисунків.

Публікації. За результатами виконаної кваліфікаційної роботи підготовлено публікацію: Андрицький Н. Ю. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства. *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених «Глобальна економіка: сучасні парадокси та контури майбутнього» 1 листопада 2024 р.* Одеса: МГУ. 2024. С. 18-20.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СУТНОСТІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЇХ ОБЛІКУ

1.1. Фінансовий результат як економічна категорія

Одним із головних показників, що відображає ефективність роботи підприємства, є його фінансові результати, оскільки саме вони є базою для інвестиційного розвитку, розширення діяльності та забезпечення конкурентної переваги у відповідній галузі. Тому дослідження закономірностей формування та обліку фінансових результатів на підприємствах згідно з Міжнародними та Національними стандартами бухгалтерського обліку у сучасних умовах стає особливо актуальним [1, с. 1117].

Фінансові результати відображають практично всі аспекти діяльності підприємства, включаючи продуктивність праці, рівень використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, основних засобів, собівартість реалізованої продукції, рівень її якості, обсяг реалізації продукції та її ціна тощо. Визначення фінансових результатів є важливою науковою проблемою, яка привертає увагу не лише фахівців у сфері бухгалтерського обліку, а й дослідників у галузі філософії, економічної теорії, мікро- та макроекономіки, фінансів і менеджменту. Ця категорія залишається предметом суперечок і дискусій, що підкреслює актуальність її вивчення.

Здійснення достовірного обліку та аналізу цього важливого показника результатів діяльності підприємства становить значну частину інформаційного забезпечення, без якого практично неможливе прийняття ефективних управлінських рішень менеджментом господарюючого суб'єкта. Фінансовий результат є основою економічного розвитку суб'єкта господарювання та зміцнення партнерських відносин з усім бізнес-середовищем. Отримання достовірної інформації щодо теперішньої та минулої діяльності підприємства цікавить багато суб'єктів сучасних ринкових відносин: власники бізнесу, акціонери, банки, покупці, інвестори, постачальники та ін.

Фінансовий результат підсумовує цикл діяльності підприємства, що охоплює виробництво та реалізацію продукції, і водночас є необхідною передумовою для наступного етапу його роботи. Високі показники фінансових результатів сприяють наповненню державного бюджету через податкові надходження, підвищують інвестиційну привабливість підприємства, а також стимулюють його ділову активність у фінансовій та виробничій сферах [2, с. 115].

Поняття «фінансові результати» не визначено ні в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ні в МСБО 1, які є методологічною основою для складання та подання інформації у фінансовій звітності. Водночас, у НП(С)БО 1 вказано, що він встановлює мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності, а також вимоги до визнання та розкриття її елементів.

У той же час фахівці у сфері обліку, аналізу та фінансового менеджменту багато уваги приділяють глибокому та всебічному дослідженню даної економічної категорії.

У науковій літературі можна зустріти різні визначення поняття «фінансові результати».

Розглянемо визначення, які надають різні автори, розкриваючи суть даного поняття (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування терміну фінансового результату у працях вчених

Автор	Визначення поняття фінансового результату
1	2
О. Борняк, О. Скаско	Приріст або зменшення вартості власного капіталу фірми, який сформувався у ході здійснення його підприємницької діяльності за певний період.
Н. Грабова, Ю. Кривоносов	Різниця між доходами підприємства і його понесеними витратами.
Л. Гуцаленко, М. Молдован	Приріст (зменшення) капіталу підприємства, що відбувається у ході його фінансово-господарської діяльності і виражається у формі загальної суми прибутку або збитку.

1	2
Н. Іщенко	Об'ємне поняття, яке в цілому охоплює усі сторони фінансової та господарської діяльності фірми.
М. Патарідзе-Вишинська	Сума отриманого результату (прибутку чи збитку) від реалізації продукції, товарів, послуг; від фінансової діяльності (відсотків, отриманих і сплачених), від операційної діяльності (доходів та витрат), від отримання доходів та понесення витрат від позареалізаційних операцій.
М. Рета	Різниця між результатом, отриманим від реалізації та понесеними для отримання цього результату витратами.
Н. Скоро-богатова	Сума збільшення або зменшення прибутків чи збитків за певний звітний період. Є суто бухгалтерським терміном, який відображає результат здійснення арифметичної дії.
Л. Сук, П. Сук	Характеризуються сумою отриманого підприємством прибутку та рівнем його рентабельності: прибуток – частина отриманого чистого доходу, що підприємства має у результаті реалізації продукції.
С. Червінська	Узагальнюючий показник аналізу ефективності або неефективності виробничо-господарської діяльності підприємства на визначених етапах (стадіях) стадіях його формування.
С. Шипіна	Загальний підсумок основної діяльності підприємства та інших видів його діяльності.
А. Якименко	Системне поняття, що характеризує результат, отриманий від виробничої та комерційної діяльності суб'єкта господарювання у вигляді виручки від реалізації продукції, а також він є кінцевим результатом фінансової діяльності підприємства, що виступає у вигляді прибутку або збитку.

Джерело: систематизовано на підставі [3-13]

Отже, провівши аналіз наведених вище визначень показника фінансових результатів, можна зробити висновок, що частіше усього фінансовий результат подається у вигляді економічного результату фінансово-господарської діяльності підприємства, який виражається сумою отриманого підприємством прибутку чи збитку.

Ми цілком погоджуємося з тими авторами, які вважають, що фінансовий результат є узагальнюючим показником, що відображає ефективність діяльності підприємства за визначений період часу та на певних стадіях його розвитку.

Очевидно, що прибуток виступає кінцевим фінансовим результатом діяльності суб'єкта господарювання. Однак таким фінансовим результатом може бути не лише отриманий прибуток, але й сформований збиток, який виникає, зокрема, через надмірне перевищення витрат над доходами, або недоотримання планованої суми доходів від реалізації продукції, товарів, послуг у зв'язку із сформованим на ринку зменшенням обсягу їх постачання, скороченням купівельного попиту.

На завершення можемо узагальнити, що прибуток – це різниця між отриманою виручкою та понесеними витратами компанії. Він створює можливості для самофінансування, задоволення матеріальних і соціальних потреб власників капіталу та працівників підприємства. Крім того, прибуток є основним джерелом поповнення бюджету та погашення боргових зобов'язань підприємства перед банками, кредиторами та інвесторами.

Отже, показники прибутку відіграють ключову роль у системі оцінки ефективності діяльності господарюючого суб'єкта, а також його надійності та фінансового стану [14, с. 163].

Слід відмітити, що на суму отриманого прибутку підприємства впливає низка чинників, і в першу чергу, загальна ситуація, що складається всередині країни функціонування.

Для здійснення всебічного аналізу та виявлення впливу факторів на отриманий прибуток суб'єкта господарювання їх поділяють на внутрішні та зовнішні.

Внутрішні фактори – це фактори, які впливають на суму прибутку суб'єкта господарювання шляхом збільшення обсягів виробництва і продажу продукції, покращення її якості, підвищення відпускних цін та зниження витрат на виробництво і реалізацію. До них можна віднести: стратегію діяльності; фаза (стадія), на якій знаходиться підприємство; рівень управління підприємством,

професійність керівництва та менеджерів, конкурентоспроможність продукції, організацію виробничих процесів і праці, продуктивність праці, можливість диверсифікації виробництва, маркетинг підприємства, а також стан і ефективність планування, як виробничого, так і фінансового.

Зовнішні фактори – це фактори що не залежать безпосередньо від діяльності підприємства, але вони можуть суттєво впливати на суму отриманого прибутку. До зовнішніх відносять низку чинників, основні з яких наведено на рис. 1.1.

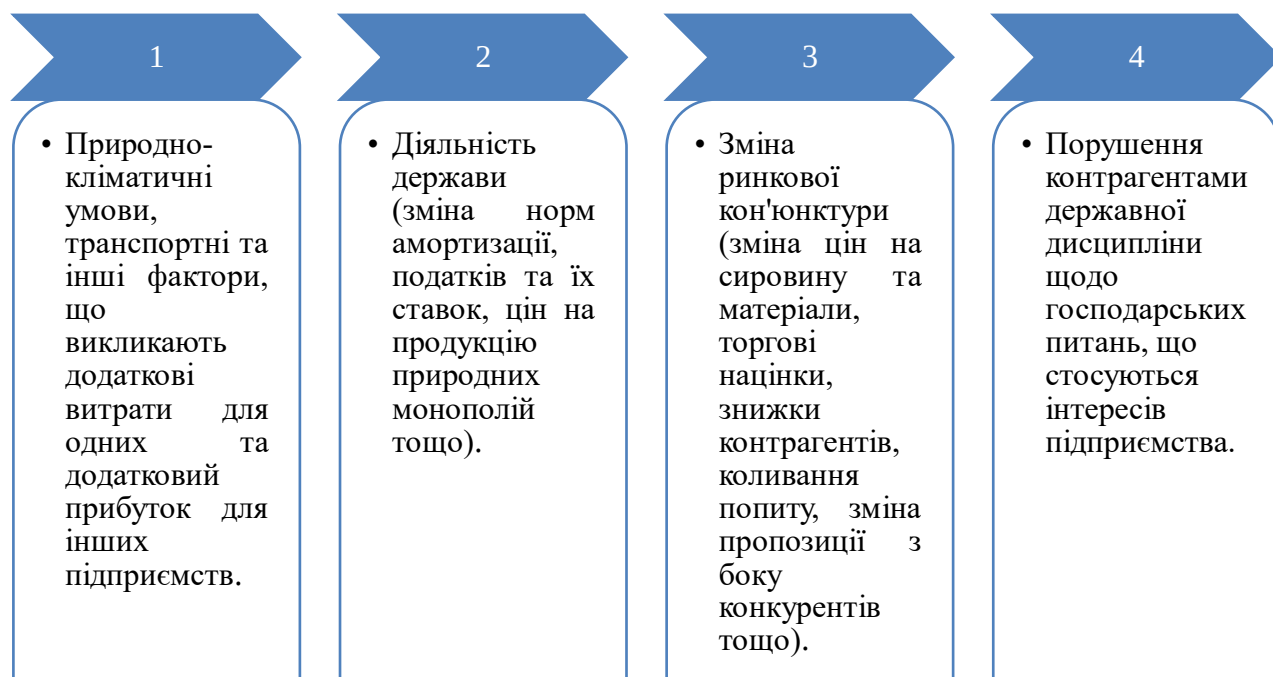


Рис. 1.1. Основні зовнішні фактори, що впливають на формування прибутку підприємства

Джерело: сформовано на підставі [7, 15, 16]

Для оцінки отриманих результатів діяльності підприємства застосовують різні показники прибутку, але ця категорія фінансових результатів має певні недоліки і не завжди прямо відображає фінансовий стан підприємства. Часто трапляються випадки, коли підприємство з високими показниками прибутку має незадовільний фінансовий стан і не може погасити свої борги чи фінансувати діяльність. І навпаки, підприємство, яке отримує відносно невеликі суми прибутку, може мати достатній приплив коштів і стабільний фінансовий стан.

У західній практиці зазвичай віддається перевага оцінці отриманого чистого грошового притоку, оскільки цей показник прямо відображає здатність підприємства генерувати гроші в процесі своєї діяльності. Найбільш досконалим показником фінансового результату діяльності підприємства вважається приріст власного капіталу. Отримання прибутку та чистого грошового притоку відповідає інтересам усіх основних учасників економічних відносин: власників, самого підприємства та держави. Використання цих сум може відбуватися по-різному: наприклад, весь чистий прибуток може бути вилучений власниками, що може негативно вплинути на діяльність підприємства та призвести до його занепаду. Лише нарощення власного капіталу гарантує інтереси самого господарюючого суб'єкта, оскільки визначає можливості для розширеного відтворення та інновацій і є основою для зміцнення фінансового стану [17].

У сучасних умовах для забезпечення ефективної роботи суб'єкта господарювання важливо розробити стратегію управління його фінансовими результатами. Основними методами управління фінансовими результатами є: планування прибутку, регулювання і розподіл прибутку, управління прибутком через організацію центрів відповідальності, економічний аналіз прибутку, а також постійний облік і контроль.

Управління фінансовими результатами повинно бути направлене на вирішення завдань, що стоять перед підприємством (рис. 1.2).

Отже, проблеми дослідження фінансових результатів діяльності підприємства є надзвичайно важливими та актуальними, і вони потребують значної уваги через труднощі, з якими стикається економіка країни, а також нестабільність і невизначеність нормативно-правової бази обліку. У цей період фінансовий результат відіграє ключову роль, оскільки від нього залежить не лише майбутнє підприємства, але й економічна ситуація в державі.

Прибутки підприємств формують державний бюджет країни та інші важливі заходи, а також сприяють створенню засобів підприємства та поповненню його власних коштів [18, с. 244].

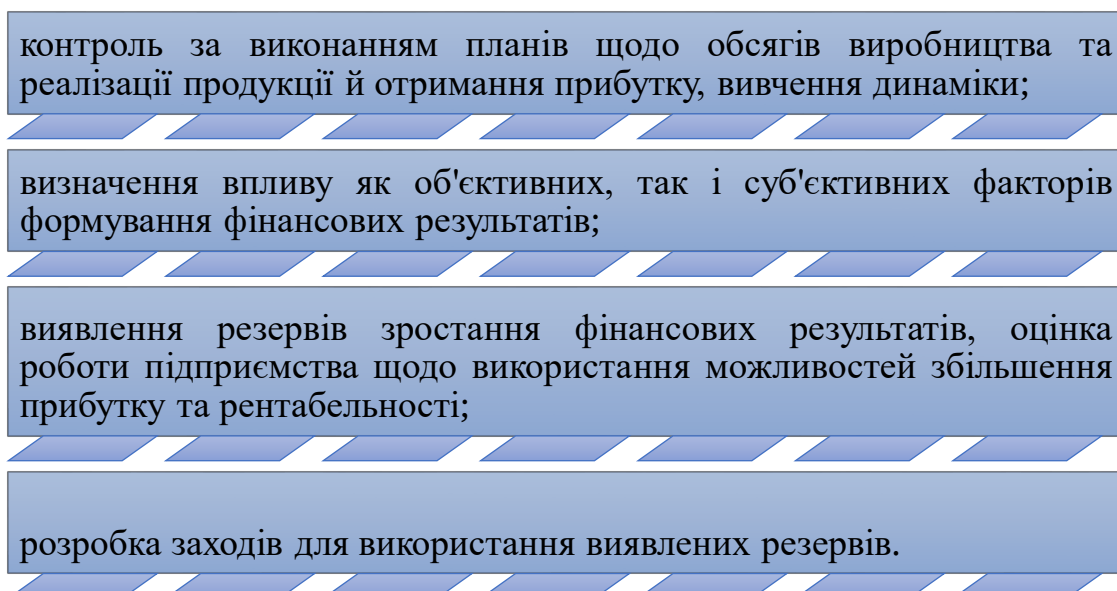


Рис. 1.2. Завдання управління фінансовими результатами

Джерело: складено на підставі [19, 20]

Крім того, для будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності важливо уникнути збитків, адже в умовах жорсткої конкуренції це може призвести до його банкрутства.

1.2. Класифікація фінансових результатів

Важливе місце в системі наук займає групування об'єктів за суттєвими для дослідження класифікаційними ознаками. Класифікація необхідна для формування загальних підходів до вивчення бізнес-процесів. Для того, щоб здійснювати обліки фінансових результатів, у першу чергу слід визначити їх види, які повинні бути впорядковані за певними ознаками. Це стає можливим лише за умови створення логічних і обґрунтованих класифікацій. Класифікація служить методом пізнання досліджуваного об'єкта: чим більше досліджується ознак класифікації, тим глибше його вивчення, що, у свою чергу, сприяє значному підвищенню ефективності управління [21, с. 114].

Класифікація фінансових результатів є ключовим аспектом ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Вона відображає всі основні етапи

системи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також допомагає у виборі методів обліку, контролю, аналізу, планування та розроблення управлінських рішень.

На зрозумілість, достовірність і аналітичність бухгалтерської інформації суттєвий вплив має відсутність єдиного, узагальненого підходу до поглибленої класифікації фінансових результатів. У сучасних наукових дослідженнях виділяють два підходи до визначення критеріїв класифікації результатів діяльності, які, доповнюючи один одного, здатні сформулювати ефективну класифікаційну модель, що в кінцевому рахунку, буде доцільно використовувати в бухгалтерській практиці підприємств.

Один підхід передбачає завданням підвищення точності, достовірності та оперативності отримання бухгалтерської інформації. Другий підхід має за мету підвищення інформативності даних про методику формування фінансових результатів для використання в управлінській практиці

У таблиці 1.2 представлено основні ознаки, що використовуються для класифікації фінансових результатів згідно пропонованих підходів до класифікацій.

Таблиця 1.2

Ознаки класифікації фінансових результатів

Мета класифікації	Класифікаційні ознаки
1	2
Підвищення точності, достовірності та оперативності отримання бухгалтерської інформації	за показниками фінансової звітності (відповідно до методики розрахунку)
	за видами діяльності
	за елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату
	за характером (напрямами) використання
	за звітним періодом формування показників
	за джерелами формування
	за елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським і податковим обліком
	класифікація рахунків
	за розподілом прибутку в звітному періоді
	за характером оподаткування прибутку
	за способами розкриття додаткової інформації
	за значенням підсумкового результату господарювання
	за відповідністю плану

1	2
Підвищення інформативності даних про формування фінансових результатів для управлінських цілей	за порядком відображення в різних формах звітності
	за методом формування
	за значенням для різних груп користувачів
	за результатом контролю

Джерело: сформовано на підставі [21, 22]

Залежно від цілей показники фінансових результатів можна класифікувати таким чином (рис. 1.2).

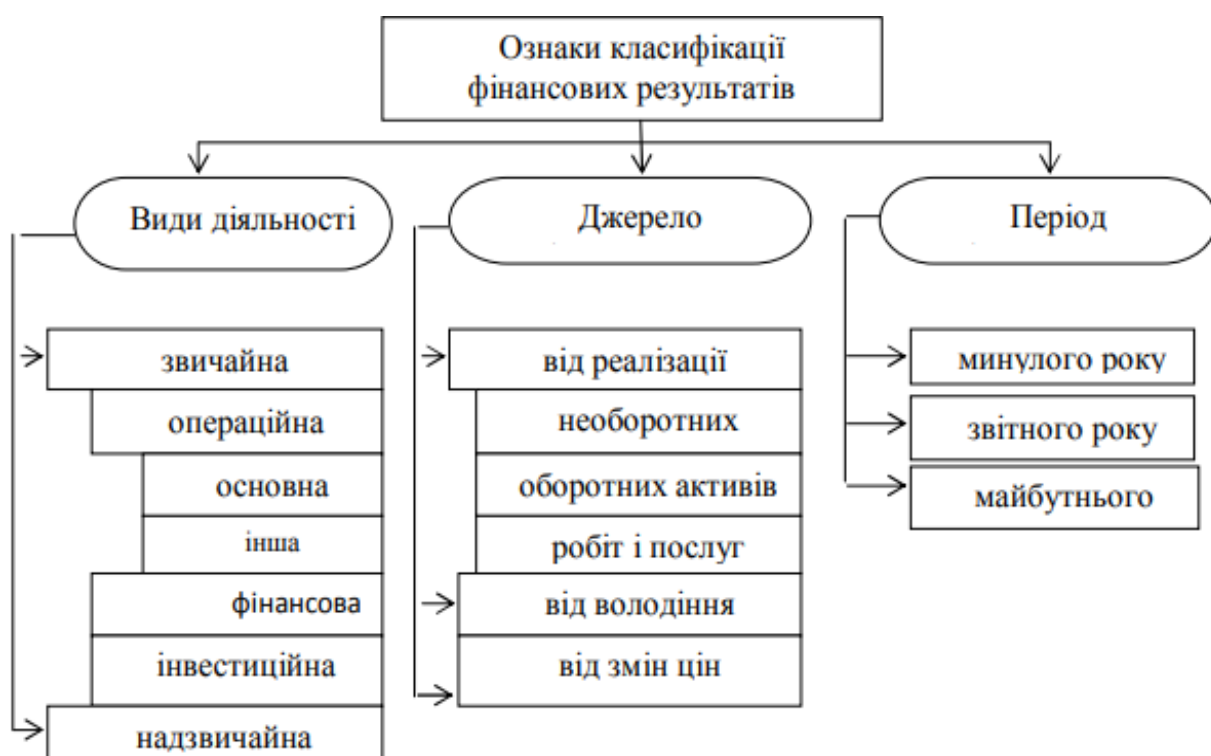


Рис. 1.2. Класифікація фінансових результатів

Джерело: складено на підставі [23, 24]

Згідно Національних положень (стандартів) означені вище види діяльності визначаються таким чином.

Операційною діяльністю є основна діяльність суб'єкта господарювання, а також інші види його діяльності, які не належать до інвестиційної чи фінансової. Відповідно до НП(С)БО 3, основна діяльність охоплює операції, пов'язані з

виробництвом або продажем продукції (товарів, робіт, послуг), що є ключовою метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходів [25].

Інвестиційна діяльність включає придбання та продаж необоротних активів і фінансових інвестицій, що не є еквівалентами грошових коштів

Фінансова діяльність стосується змін у розмірі та структурі власного і позикового капіталу підприємства [26].

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансовий результат діяльності підприємства (його прибуток або збиток) повинен визначатися, а також відображатися у фінансовій звітності та бухгалтерському обліку згідно з такими принципами, як нарахування та відповідність доходів і витрат [27]. У такому випадку доходи і витрати відображаються у фінансовій звітності та бухгалтерському обліку в той момент, коли вони виникли, незалежно від того, якою є дата надходження грошових коштів.

Залежно від стадії формування доходів і витрат види фінансових результатів можна виділити відповідно до нормативного підходу визначення фінансових результатів підприємства, тобто згідно існуючих правил складання фінансової звітності.

З огляду на те, якою є структура першого розділу форми № 2 фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 фінансові результати підприємства включають такі їх види (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Формування видів фінансових результатів згідно НП(С)БО 1

Доходи	Витрати та податки
1	2
Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції
Інші операційні доходи	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
	Інші операційні витрати
Фінансовий результат від операційної діяльності	
Дохід від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі
Інші фінансові доходи	Фінансові витрати

1	2
Інші доходи	Інші витрати
Фінансовий результат до оподаткування	
	Податок на прибуток
Чистий фінансовий результат	

Джерело: складено на підставі [28]

О. Степаненко надає таку класифікацію фінансових результатів залежно від етапу реалізації об'єктів обліку (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація фінансових результатів на етапах процесу реалізації
об'єктів обліку

Мета класифікації	Деталізація фінансових результатів
Поглиблення системи обліку фінансових результатів, їх ідентифікація з точки зору реалізації конкретних об'єктів обліку, створення передумов для задоволення потреб управління підприємства	результат від реалізації готової продукції
	результат від реалізації товарів
	результат від реалізації виконаних робіт
	результат від реалізації наданих послуг
	результат від реалізації необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу (<i>в розрізі об'єктів:</i>
	<i>основних засобів, інших необоротних матеріальних активів,</i>
	<i>нематеріальних активів)</i>
	результат від реалізації виробничих запасів
	результат від купівлі-продажу іноземної валюти
	результат від реалізації фінансових інвестицій

Джерело: складено на підставі [21]

На заключення можна відмітити, що основним джерелом, яке містить інформацію про фінансові результати діяльності підприємства, є форма №2 «Звіт про фінансові результати». Ця звітна форма відображає спільні для всіх суб'єктів ринкової економіки цілі діяльності, узгодженість показників фінансових результатів, а також єдність процесів формування та розподілу прибутку і системи оподаткування. У «Звіті про фінансові результати» представлено статті, які формують фінансовий результат від різних видів діяльності підприємства.

1.3. Дискусійні питання обліку доходів і витрат згідно національних та міжнародних стандартів

Здійснення ефективного управління підприємством в умовах ринкової економіки залежить від багатьох факторів, ключове місце серед яких займає досконала організація бухгалтерського обліку, проведення аудиту та аналізу. Це забезпечує обґрунтованість управлінських рішень через надання об'єктивної та достовірної інформації про доходи, витрати та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

Аналіз наукових робіт вітчизняних вчених-економістів свідчить про наявність низки дискусійних та нерозв'язаних питань, зокрема щодо термінології, порядку визнання доходів і витрат, їх оцінки, класифікації, обліку на рахунках, формування та розподілу прибутку (покриття збитків), а також формування звітної документації.

Об'єктивна оцінка результатів діяльності підприємства можлива тільки на основі даних бухгалтерського обліку. Прийняття правильних і обґрунтованих управлінських рішень залежить від повноти та точності цих даних. Таким чином, коректність оцінки на момент операції та на дату звітності безпосередньо впливає на достовірність фінансової інформації про результати діяльності підприємства.

В Україні в 2011 році були визначені сфера та порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності через внесення певних змін до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27], а з 2012 року окремі суб'єкти господарювання розпочали перехід на облік та звітність за цими стандартами.

Наразі в обліковій системі триває постійне наближення національних стандартів до загальноприйнятих Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На фінансові результати будь-якого підприємства в першу чергу впливає формування його доходів. Тому розглянемо особливості здійснення обліку

доходів згідно міжнародних та національних стандартів. Облік доходів в Україні регулюється такими національними стандартами: НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», а також міжнародним стандартом МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» [29-31]. Проведемо їх аналіз та здійснимо порівняння.

Перш ніж порівнювати облік доходів, що здійснюється згідно національних та міжнародних стандартаів, розглянемо відмінності щодо визначеннями цих категорій (рис. 1.5).

НПСБО 15 «Дохід»	• Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). • Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.
НПСБО 18 «Будівельні контракти»	• Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.
Класифікація та групування витрат	• Дохід (“income”) – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів чи зменшення зобов’язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов’язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу. • Дохід від звичайної діяльності (“revenue”) – це дохід, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання.

Рис. 1.3. Термінологічний апарат обліку доходів за національними та міжнародними стандартами

Джерело: складено на підставі [32, 33]

Отже, можна відмітити, що визначення категорії доходу, яке міститься в міжнародних та національних стандартах, за своєю економічною природою є достатньо подібним. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» виділяє дві категорії доходу: «income» та «revenue» – останній є одним з видів «income» і відповідає визначенню цієї категорії в Концептуальній основі фінансової звітності [31].

Перевагою міжнародного стандарту можна вважати те, що він містить визначення не лише доходу, але й виручки, у той час як у національних стандартах це визначення представлено не у НП(С)БО 15, а в іншому стандарті – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Орієнтація міжнародних стандартів на таку концепцію, як зміна активів/зобов'язань, що відбувається під час визнання доходу від реалізації, привела до появи зовсім нових термінів, зокрема таких, як «контрактне зобов'язання» і «контрактний актив». Ці терміни відсутні в національних стандартах.

Існують також певні відмінності щодо визнання та оцінки доходів згідно національних та міжнародних стандартів.

Відповідно до п. 5 НП(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається у випадку збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу (за винятком внесків учасників підприємства), за умови, що дохід можна достовірно оцінити [29].

Основна відмінність у веденні обліку доходів підприємства за національними та міжнародними стандартами полягає в тому, що за НП(С)БО використовується концепція доходу (performance reporting), тоді як за МСФЗ застосовується концепція зміни активів/зобов'язань (positional reporting).

Згідно з МСФЗ, дохід визнається лише тоді, коли підприємство виконує свої зобов'язання, передаючи своєму клієнту право на обіцяний товар або послугу.

Розглянемо порядок здійснення обліку доходів від реалізації продукції згідно національних стандартів: НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Порядок обліку доходів від реалізації продукції згідно НП(С)БО 15
«Дохід» та НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»

НП(С)БО 15 «Дохід»	НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»
1	2
Ідентифікація доходу від реалізації	
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Дохід за будівельним контрактом
Оцінка доходу від реалізації	
Продукції (товарів, робіт послуг) – в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню	За будівельним контрактом – включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат
Визнання доходу від реалізації	
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається у випадку наявності таких умов: - покупцеві передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на актив; - сума доходу може бути достовірно визначена;	Дохід за будівельним контрактом визначається з урахуванням ступеня завершення робіт на дату складання балансу, якщо остаточний фінансовий результат даного контракту може бути достовірно оцінений
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими активами; - є впевненість. Що в результаті операцій відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, що пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.	

Джерело: сформовано на підставі [29, 30]

Розглянемо порядок здійснення обліку доходів від реалізації продукції згідно МСФЗ 15 (рис. 1.4).

Таким чином, порівнюючи національні та міжнародні стандарти обліку та звітності доходів суб'єктів господарювання, можна відмітити, що МСФЗ 15 має певні переваги:

- МСФЗ 15 надає чіткий алгоритм визнання доходів і виручки, що значно полегшує його практичне застосування;

Ідентифікація контракту	• Підтвердження виконання всіх критеріїв: • сторони схвалили договір (письмово, усно чи згідно з іншою звичною практикою ведення бізнесу), і готові виконувати свої зобов'язання; • суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися; • суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися; • договір має комерційну сутність; • цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту.
Виявлення та визначення зобов'язань щодо виконання	• Оцінюється прогрес на шляху до повного задоволення зобов'язання одним із методів: • за результатами; • за ресурсами. • Зобов'язання щодо виконання задовольняються в певний момент часу.
Визначення ціни операції	• Це величина компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнту обіцяних товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб. Компенсація, обіцяна в договорі з клієнтом, може включати фіксовані суми, змінні суми або ті й ті суми.
Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання	• Здійснюється для того, щоб суб'єкт господарювання розподілив ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання в сумі, яка відображає величину компенсації, на яку суб'єкт господарювання сподівається отримати право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнту.
Визнання доходу від реалізації	• Здійснюється тоді, коли суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу клієнтові. Актив передається, коли клієнт отримує контроль над таким активом.

Рис. 1.4. Порядок обліку доходів від реалізації згідно МСФЗ 15

Джерело: сформовано на підставі [31]

- модель визнання доходів і виручки за цим стандартом є універсальною та може використовуватися підприємствами будь-якої галузі;
- МСФЗ встановлює конкретні критерії для визнання доходів і виручки залежно від умов виконання контрактних зобов'язань;
- особливий акцент зроблено на визначенні ціни, яка слугує основою як для загального визнання виручки за контрактом, так і для окремих його компонентів.

Проведемо порівняльний аналіз обліку витрат згідно розглянутих стандартів.

У процесі визнання та оцінки витрат підприємства в Україні використовують НП(С)БО 16 «Витрати», проте аналогічний стандарт у складі МСФЗ відсутній, що ускладнює управління витратами.

За національним стандартом витрати класифікуються за видами діяльності, економічними елементами та статтями. Додатково виділяють змінні й постійні витрати, прямі та непрямі, поточні, витрати минулих і майбутніх періодів, а також надзвичайні витрати.

У МСФЗ класифікація витрат здійснюється за їх характером і функцією. При цьому спеціальних правил оцінки витрат в МСФЗ і П(С)БО немає, однак окремі стандарти передбачають специфіку оцінки витрат у контексті операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

Здійснюючи порівняння процесів оцінки та відображення в обліку витрат згідно НП(с)БО та МСФЗ можна відмітити, що між ними існують розходження за такими ознаками (рис. 1.5).

Отже, провівши оцінку відмінностей між національною та міжнародною системами обліку витрат, було виявлено, що між ними є багато спільного, оскільки при розробці НП(С)БО було враховано досвід і окремі положення МСФЗ. Однак за останні роки в МСФЗ відбулося чимало змін, тоді як оновлення НП(С)БО відбуваються надто повільно. У результаті цього з часом виникає все більше розбіжностей між МСФЗ та НП(С)БО.

Регламентуючі стандарти	За цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності», а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку.
Визначення термінів	В НП(с)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній.
Класифікація та групування витрат	МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. НП(с)БО 16 «Витрати» класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат.
Визнання витрат	За МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. НП(с)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.
Оцінка витрат	У МСФЗ не наведено спеціальних правил оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В НП(с) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в НП(с)БО 9 «Запаси».

Рис. 1.5. Відмінності обліку витрат за МСФЗ і НП(С)БО

Джерело: сформовано на підставі [34, 35]

Для покращення відображення витрат господарюючих суб'єктів у звітності необхідно переглянути її структуру, яка має відповідати вимогам МСФЗ, а також ввести зміни до чинної форми «Звіту про фінансові результати».

Важливою умовою вдосконалення НП(С)БО є уточнення окремих термінів і понять, розробка єдиного підходу до здійснення оцінки, формування обліку, визнання та відображення у звітності витрат підприємства, а також узгодження стандартів обліку витрат із податковим законодавством.

Використання міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності гарантує прозорість даних, завдяки дотриманню правил складання звітності та наявності детальних пояснень.

Висновки до розділу 1

За результатами проведеного у першому розділі дослідження можна зробити наступні висновки:

1. У науковій літературі є різні трактування фінансового результату, проте зазвичай він представляється як економічний підсумок роботи підприємства, який виражається сумою отриманого прибутку чи збитку.
2. Поняття «фінансовий результат» не визначено ні в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ні в МСБО 1, які є методологічною основою для складання та подання інформації у фінансовій звітності.
3. Класифікація фінансових результатів є ключовим аспектом ведення бухгалтерського обліку. Вона відображає всі основні етапи системи організації їх бухгалтерського обліку, а також допомагає у виборі методів обліку, контролю, аналізу, планування та розроблення управлінських рішень.
4. Міжнародні стандарти обліку та звітності доходів і витрат мають чимало переваг над вітчизняними національними стандартами. Тому існує нагальна потреба здійснення адаптації НП(С)БО до міжнародних стандартів обліку та звітності, що буде гарантувати прозорість даних завдяки дотриманню правил складання звітності та наявності детальних пояснень.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»

2.1. Загальна характеристика комунального підприємства

Теплопостачання міста Одеси – це комунальне підприємство, яке спеціалізується на виробництві та постачанні теплової енергії, і є одним з провідних підприємств у цій галузі [36].

Історія централізованої системи теплопостачання (ЦСТ) в Одесі бере свій початок понад 70 років тому. У 1950-х роках виникла необхідність відмовитися від пічного опалення через його низьку енергоефективність і незручності для жителів. Першими споживачами теплової енергії від ТЕЦ стали об'єкти промислового і житлового сектору. Перші введені в експлуатацію ділянки тепломережі були прокладені по вулиці Пастера до вулиці Торгової. Першим підприємством, що використовувало теплову енергію у вигляді пари, став Автоскладальний завод.

Рішенням Одеської міської ради від 27.06.06 №101-V з 1 листопада 2006 року шляхом злиття двох комунальних підприємств «Одесатеплоенерго» і «Одестеплокомуненерго» створено КП «Теплопостачання міста Одеси». КП «Теплопостачання міста Одеси» за техніко-економічними показниками і зараз залишається одним із провідних і передових підприємств у своїй галузі, а також із життєзабезпечення рідного міста Одеси.

Загальна теплова потужність підприємства становить 1 778 Гкал / рік. Вироблення тепла здійснюється на 137 котелень (391 котлів): районних котелень – 7 шт., квартальних котелень – 4 шт., котелень малої потужності – 126 шт. На підприємстві зосереджені практично всі теплові мережі міста. Загальна протяжність магістральних і розподільних мереж 766 км з яких магістральні 166,4 км, розподільні – 600 км [36].

Зараз активно впроваджуються інноваційні технології в сфері теплозабезпечення. Серед них – безканальна прокладка тепломереж, яка

здійснюється за допомогою попередньо ізольованих труб, сучасні види арматури та автоматизації. Крім того, підприємство співпрацює з науковцями, щоб вдосконалити процеси водопідготовки.

На сьогоднішній день КП «Теплопостачання міста Одеси» є сучасним промисловим підприємством, яке займається виробництвом і транспортуванням теплоенергії. На підприємстві працюють 1345 висококваліфікованих працівників та активно впроваджуються передові технології. Проте підприємство стикається з деякими серйозними викликами. По-перше, рівень оплати споживачами за теплову енергію становить лише близько 80%, що негативно впливає на фінансову стабільність підприємства. По-друге, діючі тарифи на теплову енергію є занадто низькими, що не відображає всіх витрат, пов'язаних з виробництвом та транспортуванням тепла. Це створює додаткові труднощі для підприємства, заважаючи йому здійснювати подальші інвестиції в модернізацію та розвиток інфраструктури [36].

На виробничу діяльність підприємства пов'язану з тепловою енергією є ліцензії, видані Національною комісією державного регулювання в галузі комунальних послуг [37].

Для зарахування коштів, що надходять за спожиту теплову енергію від різних категорій споживачів, комунальні підприємства використовують спеціалізовані рахунки. Система рахунків забезпечує чіткість і прозорість у фінансових розрахунках між теплопостачальними підприємствами та споживачами, що, в свою чергу, сприяє більш ефективному управлінню ресурсами. Договір теплопостачання наведено в Додатку А.

Організаційна структура підприємства є лінійною, що означає наявність прямих зв'язків між рівнями управління. Це призводить до зосередження всіх управлінських функцій та прийняття рішень на одному рівні управління.

Згідно з Наказом «Про організацію облікової політики підприємства» підприємство застосовує автоматизовану систему обробки облікових документів автоматизованою комп'ютерною програмою «ІТ-підприємство» (Додаток Б).

Бухгалтерський облік у системі підприємства тісно інтегрований із усіма елементами загальної інформаційної структури. Завдяки системі IT-Enterprise реалізовано безперервний процес, який охоплює весь шлях даних: від створення первинних документів до формування облікових регістрів та підготовки бухгалтерської звітності. Основні завдання бухгалтерського обліку виконуються на основі уніфікованих стандартів та принципів, що забезпечує узгодженість та точність обліку на всіх етапах.

Модуль загальної бухгалтерії у IT-Enterprise відіграє ключову роль, надаючи інструменти для створення та ведення основних довідників, а також для управління аналітичними обліковими регістрами. Це дозволяє ефективно формувати синтетичні звіти, що дають цілісне уявлення про фінансове становище підприємства. Важливою особливістю цієї системи є гнучкість. Вона не обмежується конкретною моделлю бухгалтерського обліку, що дозволяє легко адаптувати систему для потреб підприємств будь-якого розміру та галузі. Це робить IT-Enterprise універсальним інструментом обліку фінансово-господарської діяльності. Більше того, формування звітів та бухгалтерських документів відбувається у відповідності до вимог чинного законодавства, що унеможливорює ризик невідповідності при здачі звітності.

Система також підтримує можливість паралельного ведення обліку за кількома планами рахунків. Це особливо корисно для підприємств з іноземними інвестиціями або для тих, хто працює в умовах зміни стандартів бухгалтерського обліку. Кожен документ в оперативному контурі може бути врахований відразу в кількох планах рахунків, що використовуються на підприємстві, а алгоритми ведення обліку та формування бухгалтерських проводок легко налаштовуються під специфічні потреби підприємства.

Ця гнучкість і масштабованість системи суттєво спрощують роботу бухгалтерії, дозволяючи легко адаптуватися до змін, як внутрішніх, так і зовнішніх, включаючи зміни законодавства та стандартів обліку. Основними регістрами бухгалтерського контуру системи є загальносистемний журнал обліку господарських операцій та реєстр залишків за синтетичними і аналітичними

рахунками. Структура формованих залишків і оборотів в системі визначається описом показників рахунків в Плані рахунків і налаштуваннях модулів.

У роботі бухгалтерії використовується Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [38] та План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 з подальшими змінами та доповненнями [39]. При цьому враховується специфіка підприємства через застосування субконто, вказаних у «Довіднику балансових рахунків» та «Бухгалтерських рахунках, які використовуються на КП «ТМО». Ці документи містять повний перелік рахунків, які використовуються на підприємстві.

Взаємодія бухгалтерії з іншими підрозділами підприємства регламентується графіком документообігу. Порушення цього графіка на підприємстві карається штрафними санкціями. У випадку недотримання правил ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасної подачі звітності, відповідальна особа зобов'язана відшкодувати завдані збитки згідно з чинним законодавством.

2.2. Особливості обліку витрат на підприємстві

Витрати є важливою та складною економічною категорією, яка відіграє ключову роль в управлінні підприємством у цілому. Їх значення можна пояснити кількома аспектами.

1. Витрати безпосередньо впливають на прибутковість підприємства. Контроль над витратами дозволяє знижувати їх рівень, що, в свою чергу, може привести до покращення фінансових результатів.

2. Витрати є основою для визначення цін на продукцію або послуги. Вони дозволяють підприємству формувати конкурентоспроможні ціни, що відповідають витратам на виробництво та реалізацію.

3. Аналіз витрат може відобразити ефективність технологічних процесів і організації виробництва. Високі витрати можуть свідчити про необхідність модернізації технологій або оптимізації виробничих процесів.

4. Витрати використовуються для оцінки загальної ефективності діяльності підприємства. Порівняння витрат із отриманими результатами дозволяє визначити, наскільки успішно підприємство використовує свої ресурси для досягнення поставлених цілей.

Отже, управління витратами є невід'ємною частиною стратегічного управління підприємством, оскільки воно безпосередньо впливає на його фінансову стійкість та конкурентоспроможність.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27], формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку та їх розкриття у фінансовій звітності регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [35]. Цей стандарт встановлює основні принципи обліку витрат, що забезпечують їх правильну класифікацію та відображення у фінансовій звітності. Положення містить вимоги до визнання витрат, їх оцінки, а також методів обліку, що дозволяє підприємствам надавати достовірну інформацію про свої витрати.

Важливість цього стандарту полягає в тому, що він допомагає забезпечити прозорість та зрозумілість фінансової звітності, що, в свою чергу, є необхідною умовою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Правильне відображення витрат також сприяє підвищенню довіри з боку інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [35].

Сьогоднішні позиції української економіки залишаються досить слабкими, що підкреслює необхідність значних змін у сфері управління виробництвом. В

умовах сучасності виникає потреба в розробці системи обліку витрат, яка відповідала б вимогам ринку та враховувала б специфіку організаційно-технологічних процесів виробництва.

Наразі облікова інформація не повною мірою відповідає актуальним вимогам управління, що обмежує можливості підприємств у прийнятті ефективних рішень. Облік витрат є ключовим елементом економіки підприємства, оскільки на його основі формуються економічні показники, необхідні для виробництва продукції.

У ринкових умовах, де більшість ринків є конкурентними, облік витрат і контроль за ними стають критично важливими компонентами управління підприємством. Ефективна система обліку витрат дозволяє не лише контролювати фінансові показники, але й оптимізувати виробничі процеси, що в кінцевому результаті підвищує конкурентоспроможність підприємства. Відтак, впровадження нових підходів до обліку витрат стане важливим кроком у зміцненні позицій підприємств в умовах ринкової економіки.

Комунальне підприємство використовує рахунки 9-го класу «Витрати діяльності», які призначені для узагальнення інформації про витрати, що виникають внаслідок операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. Ці рахунки допомагають структурувати та відобразити витрати, що безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Аналітична інформація по рахунку 90 «Собівартість реалізації», що використовує підприємство, представлена в таблиці 2.1.

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, а також фактична собівартість проданих товарів (без торгових націнок) і страхові виплати за договорами страхування. За кредитом цього рахунку відбувається закриття дебетових оборотів з їх перенесенням на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітика рахунка 90 «Собівартість реалізації» на підприємстві

Назва	Зміст	Документи
1	2	3
901/0	Собівартість виробництва теплоенергії	Накладна на внутрішнє переміщення; акт приймання матеріалів; ТТН; акт приймання-здачі відремонтованого, модернізованого обладнання; видатковий касовий ордер; розрахунково-платіжна відомість.
901/1	Собівартість транспортування теплоенергії	
901/2	Собівартість поставки теплоенергії	
901/3	Собівартість інших послуг та робіт	
901/4	Послуги гарячого теплопостачання	
902	Собівартість реалізованих товарів	
903	Собівартість реалізованих робіт і послуг (Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування, надання інших індивідуальних послуг)	

Джерело: складено на підставі даних Додатків Б-Д

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображаються виробничі накладні витрати, пов'язані з організацією виробництва та управлінням цехами, дільницями, відділеннями, бригадами і іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання і експлуатацію обладнання та машин.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображаються суми визнаних витрат, а за кредитом – їх щомісячне списання, відповідно до розподілу, на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітика рахунку 91 «Собівартість реалізації», що використовується на підприємстві, представлена в табл. 2.2.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітика рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на підприємстві

Назва	Зміст
1	2
910	Загальновиробничі витрати
911	Витрати на внутрішньодомові мережі
912	Витрати на заробітну плату
915	Загальновиробничі витрати на поточний ремонт
916	Загальновиробничі витрати на поточний ремонт об'єктів, транспортування ТЕЦ
919	Загальновиробничі витрати не включаючи ВР

Джерело: складено на підставі даних Додатку Б

До загальногосподарських витрат відносяться витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, їхні службові відрядження, утримання основних засобів і інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), витрати на охорону, юридичні та аудиторські послуги, транспортні послуги, канцелярські витрати, а також суми податків і зборів (обов'язкових платежів). Аналітичний облік цих витрат ведеться за відповідними статтями.

На рахунку № 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду.

За кредитом рахунку № 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

На субрахунку № 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковуються рух і залишки коштів для оплати щорічних відпусток працівникам підприємства. Щомісячно сума забезпечення виплат відпусток визначається як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам та відсотка, який розраховується як співвідношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із продажем послуг теплопостачання. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

У табл. 2.3 відображені основні господарські операції з обліку витрат на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 2.3

Бухгалтерські операції з обліку витрат на підприємстві

Назва господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Нарахування витрат на виробництво теплової енергії	23 «Виробництво»	201 «Сировина і матеріали» 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» 131 «Знос основних засобів»
Облік накладних витрат на утримання виробничих підрозділів	91 «Загальновиробничі витрати»	661 «Розрахунки за виплатами працівникам» (заробітна плата управлінського персоналу) 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (витрати на комунальні послуги, охорону)
Розподіл загальновиробничих витрат на собівартість теплової енергії	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Відображення адміністративних витрат (оренда, послуги)	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (за оренду) 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (юридичні, аудиторські послуги) 64 «Розрахунки за податками й платежами» (податки та збори)
Відображення фактичної собівартості реалізованої теплової енергії	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»
Списання витрат на рахунок фінансових результатів	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації» (виробничі витрати) 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»

Джерело: складено на підставі даних Додатку Б

Дані бухгалтерські операції відображають основні етапи обліку витрат на підприємстві з урахуванням його спеціалізованих виробничих, загальновиробничих, адміністративних та збутових витрат.

2.3. Практика обліку доходів і фінансових результатів на підприємстві

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», формування інформації про доходи підприємства в бухгалтерському обліку та їх розкриття у фінансовій звітності регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [29]. На досліджуваному комунальному підприємстві облік доходів ведеться відповідно до нормативних і внутрішньогосподарських документів. Підприємство отримує дохід за видами діяльності, зазначеними у КВЕДах, включаючи постачання пари, гарячої води, кондиційованого повітря, технічні випробування, дослідження, ремонт і технічне обслуговування промислового обладнання [36].

Облік доходів на підприємстві здійснюється на рахунках 7-го класу. Протягом звітного року на цих рахунках за кредитом відображається загальна сума доходу від надання послуг (постачання пари, гарячої води та інших послуг), разом із сумою непрямих податків і зборів, включених до ціни продажу. За дебетом відображається щомісячне списання сум непрямих податків і зборів. Чистий дохід щомісячно або щорічно списується на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунок 73 «Інші фінансові доходи» – на підприємстві відсутній.

Рахунок 74 «Інші доходи» використовується для обліку доходів, що пов'язані переважно з інвестиційною діяльністю або виникають у процесі звичайної діяльності, але не належать до операційної чи фінансової діяльності. До таких доходів можуть належати, зокрема, дохід від продажу необоротних

активів, отримання штрафів, відшкодування збитків або інші позареалізаційні доходи. За кредитом цього рахунку відображаються суми отриманих або нарахованих доходів. За дебетом – суми непрямих податків і зборів, що включені до вартості операцій, а також списання доходів на фінансові результати (рахунок 79).

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами та групами продукції та послуг, що реалізує підприємство. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Узагальнення всіх субрахунків за 70 рахунком, які використовує підприємство, наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Перелік та зміст субрахунків, які застосовуються на підприємстві
при організації обліку доходів

Назва субрахунку	Зміст
1	2
701/0	«Дохід від реалізації послуг». Узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг у виробництві.
701/1	«Дохід від реалізації послуг». Відображається дохід від реалізації послуг при транспортуванні.
701/2	«Дохід від реалізації послуг». На цьому рахунку відображається дохід від реалізації послуг при поставці.
701/4	«Дохід від послуг гарячого водопостачання». Узагальнення інформації про доходи від постачання гарячої води. Цей рахунок є активним.
702	«Дохід від реалізації товарів». Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту.
703	«Дохід від реалізації робіт і послуг». Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах

Джерело: складено на підставі даних Додатку Б

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій.

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства. За кредитом рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, сальдо при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуто (непокритий збиток)», і потім відображається в пасиві балансу. А за дебетом рахунку обліковуються суми в порядку закриття рахунків витрат. На підприємстві КП «ТМО» існує декілька субрахунків, які відображають фінансові результати. Їх перелік та зміст наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Перелік та зміст субрахунків, які застосовуються на підприємстві
для визначення фінансових результатів

Назва субрахунку	Зміст
1	2
791	«Фінансовий результат від основної діяльності»
791/0	«Фінансовий результат від основної діяльності – виробництво»
791/1	«Фінансовий результат від основної діяльності – транспортування»
791/2	«Фінансовий результат від основної діяльності – поставка»
791/3	«Фінансовий результат від основної діяльності – інша діяльність»
791/4	«Фінансовий результат від основної діяльності – послуги гарячого водопостачання»
791/5	«Фінансовий результат від основної діяльності – послуги підкачки холодної води»
793	«Фінансовий результат від іншої операційної діяльності»

Джерело: складено на підставі даних Додатку Б

Первинними документами є прибутковий касовий ордер (Додаток Д); видаткова накладна (Додаток Г); ТТН (Додаток В); виписки банку; рахунок-фактура.

Взаємовідносини з іншими підрозділами на підприємстві КП «ТМО» регламентуються Графіком документообігу. Нижче наведені основні бухгалтерські проводки з обліку доходів та фінансових результатів на даному підприємстві (табл. 2.6).

Висновок щодо обліку витрат на підприємстві теплопостачання полягає в тому, що ефективний облік витрат є ключовим інструментом для забезпечення

стабільної та прозорої діяльності підприємства. Враховуючи складність операцій, пов'язаних з виробництвом, транспортуванням та постачанням теплової енергії, важливо впровадити систематизований і точний підхід до обліку витрат, що дозволить оптимізувати ресурси та зменшити фінансові ризики.

Таблиця 2.6

Бухгалтерські операції з обліку витрат на КП «ТМО»

Назва господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Визнання доходу від реалізації теплової енергії (Відображається дохід від реалізації теплової енергії споживачам)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Нарахування податку на додану вартість (Нарахування ПДВ на суму доходу)	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»
Списання собівартості реалізованої теплової енергії	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»
Списання чистого доходу на фінансові результати	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	79 «Фінансові результати»
Списання собівартості реалізованої теплової енергії на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»
Надходження грошових коштів від споживачів за теплову енергію	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Джерело: складено автором на підставі даних Додатку Б

Точний і своєчасний облік витрат дозволяє підприємству формувати реалістичну цінову політику, контролювати собівартість виробництва та забезпечувати економічну доцільність діяльності. Це особливо актуально в умовах зростаючої вартості енергоресурсів та необхідності модернізації інфраструктури.

Таким чином, якісний облік витрат на підприємстві тепlopостачання сприяє підвищенню ефективності управління, збереженню фінансової стійкості та підтримці конкурентоспроможності в умовах ринкової економіки.

2.4. Організація аудиту формування фінансових результатів на КП «Теплопостачання міста Одеси»

Оцінка фінансових результатів і визначення фактичного фінансового стану підприємства є одним із найвідповідальніших і складних завдань в аудиті, що має високий ступінь ризику. Така перевірка є дуже поширеною, оскільки точність бухгалтерського обліку та фінансової звітності важлива як для керівництва підприємства, так і для державних органів, які здійснюють нагляд за діяльністю компаній.

Фінансовий результат є одним із найсуперечливіших показників, який часто піддається маніпуляціям і шахрайським діям з боку підприємств. Складність полягає в тому, що такі перекручування можуть виглядати як звичайні операції, що відповідають чинним нормативним актам, і їх важко виявити без проведення ретельної аудиторської перевірки. Це підкреслює необхідність у незалежній експертизі фінансових результатів.

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [40] визначає, що метою аудиту є надання аудиторіві можливості висловити незалежну думку про те, чи відповідають фінансові звіти підприємства усім важливим аспектам встановленої концептуальної основи фінансової звітності.

Для досягнення поставленої мети, завдання аудиту фінансових результатів КП «ТМО» необхідно розглядати з урахуванням відповідності встановленим критеріям оцінки фінансової звітності. Ці критерії визначають точність, достовірність і повноту відображення фінансових результатів, що дозволяє отримати об'єктивну картину фінансового стану підприємства та забезпечити відповідність звітності чинним стандартам бухгалтерського обліку.

Завдання аудиту включають перевірку коректності обліку доходів і витрат на КП «ТМО», правильність розрахунку чистого прибутку або збитку, а також оцінку відповідності звітності вимогам національних чи міжнародних стандартів на досліджуваному підприємстві.

Це дозволяє забезпечити надійність фінансових показників для прийняття управлінських рішень, підвищити довіру з боку інвесторів і кредиторів (рис. 2.2).

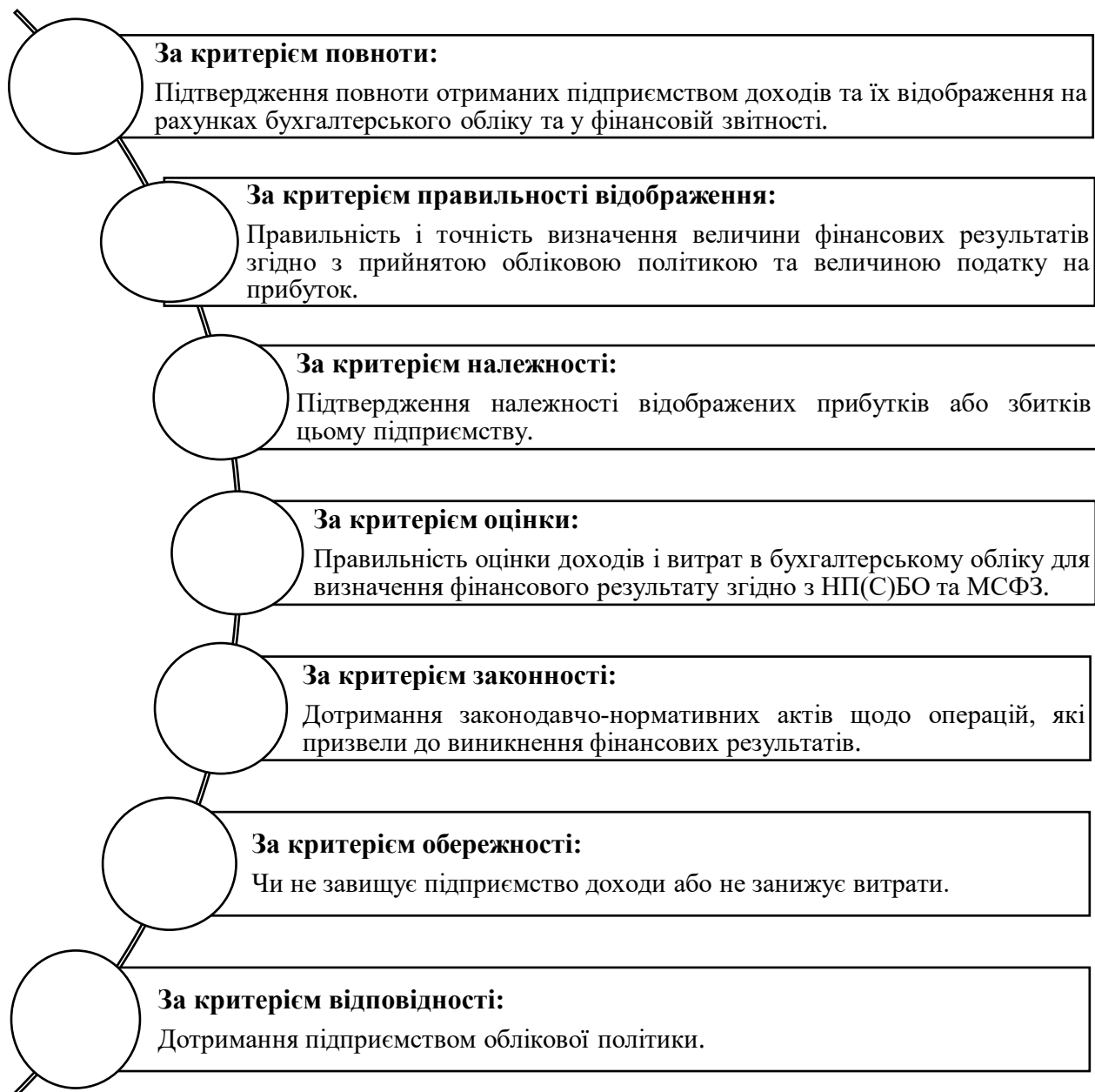


Рис. 2.2. Завдання аудиту фінансових результатів

Джерело: побудовано автором на підставі [41]

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання істотно залежить від нормативно-правової бази, яка регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, іншими організаціями, а також із трудовим колективом. У зв'язку з цим одним із ключових аспектів аудиту фінансових

результатів є детальний огляд нормативно-правових актів, що впливають на діяльність КП «ТМО» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Нормативно-правове регулювання аудиту фінансових результатів підприємства

Законодавчі, нормативно-правові акти	Вимоги законодавчих, нормативно-правових актів
1	2
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Аудиторський звіт є важливим документом, що надає користувачам фінансової звітності незалежну думку аудитора щодо відповідності звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або інших релевантних вимог.
МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»	Встановлення загальних цілей незалежного аудитора є критично важливим етапом в аудиторському процесі, оскільки ці цілі визначають напрямок і обсяг проведеного аудиту/
МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»	Лист-угода про згоду аудитора є важливим документом, який встановлює основні умови співпраці між аудитором та підприємством. У цьому листі розкривається наступний зміст: зміст угоди, обсяг аудиторської роботи, ступінь відповідальності аудитора, форма звітності/
МСА 230 Аудиторська документація»	Регулює вимоги до підготовки, змісту та зберігання аудиторської документації. Основні положення цього стандарту включають: мета аудиторської документації, зміст аудиторської документації, формат і спосіб ведення документації, тривалість зберігання документації, конфіденційність та захист даних.
МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»	Надає детальну інструкцію щодо організації процесу планування аудиту.
МСА 500 «Аудиторські докази»	Визначає, які елементи складають аудиторські докази під час перевірки фінансової звітності, і підкреслює відповідальність аудитора за розробку та виконання процедур для отримання достатніх і прийнятних доказів, що дозволяють сформулювати обґрунтовані висновки.
МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»	Визначає відповідальність аудитора за перевірку залишків на початок періоду під час виконання першого аудиторського завдання. Крім сум, представлених у фінансовій звітності, ці залишки також включають чинники, що існували на початок періоду, такі як умовні та прийняті зобов'язання.
МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	Охоплює відповідальність аудитора за висловлення думки про достовірність фінансової звітності, а також визначає структуру і зміст звіту. Аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність адекватно відображає фінансовий стан підприємства, а звіт має бути складений таким чином, щоб чітко відображати результати аудиторських процедур. У звіті повинні бути представлені основні елементи, включаючи опис виконаних процедур, отриманих доказів та висновків аудитора/

1	2
МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»	Аналізує відповідальність аудитора у випадках, коли виникає необхідність змінити думку щодо фінансової звітності. Стандарт ідентифікує три основні типи модифікованих думок: думку із застереженням, яка вказує на проблеми, що не є суттєвими, але заслуговують на увагу; негативну думку, що вказує на серйозні викривлення у звітності; та відмову від висловлення думки, коли аудитор не може надати обґрунтовану думку через обмеження в доступі до необхідної інформації. У звіті аудитора повинні бути чітко викладені причини для модифікації думки, що допомагає користувачам зрозуміти фінансовий стан підприємства та оцінити ризики, пов'язані з фінансовою звітністю.

Джерело: складено автором на підставі даних [40, 42]

Відділ внутрішнього аудиту або внутрішнього контролю на КП «ТМО» відсутній, але для ефективної та рентабельної роботи він повинен існувати та складатись із таких елементів, як середовище аудиту, системи бухгалтерського обліку та процедури аудиту. При проведенні аудиту фінансових результатів КП «ТМО» перевіряючому доцільно окреслити джерела інформації. Для їх ефективного використання всі обрані джерела інформації можна розділити на нормативно-правові та внутрішні.

Нормативно-правові джерела для аудиту фінансових результатів включають МСА, які задають основні засади аудиту, формулюють критерії для перевірки фінансової звітності, зокрема фінансових результатів компаній, і визначають вимоги до оформлення підсумкових матеріалів аудиту. До внутрішніх джерел інформації, що використовуються для аудиту фінансових результатів КП «ТМО», належать: наказ «Про облікову політику», Статут, первинні документи і облікові реєстри, що відображають доходи, витрати та фінансові результати. Також важливими є акти та довідки попередніх перевірок, звіти незалежних аудиторів, інші документи, що підсумовують результати аудиту. Серед ключових джерел – Головна книга, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) та Примітки до фінансової звітності.

Процес аудиторської перевірки фінансових результатів КП «ТМО» базується на договорі між аудитором або аудиторською фірмою та самим підприємством. До підписання договору сторони обмінюються листами: КП «ТМО» направляє Лист-пропозицію аудитору, в якому просить про проведення аудиту, а аудитор у відповідь надає Лист-угоду. У цьому листі аудитор підтверджує згоду на аудит, визначає обсяг робіт, завдання, відповідальність сторін, форму звіту, терміни проведення перевірки, а також питання, які потребують узгодження при складанні плану аудиту.

Перед тим, як скласти та підписати договір аудитор має ознайомитися з підприємством-клієнтом, що включає спілкування з керівництвом КП «ТМО», вивчення засновницьких документів, попередніх аудиторських звітів, аналіз фінансової звітності, оцінку аудиторського ризику та дотримання норм професійної етики. Це дає змогу визначити обсяги, терміни та вартість перевірки. Договір на аудит містить такі елементи, як назва, номер, дані сторін, предмет перевірки, терміни та вартість робіт, обов'язки сторін, реквізити та інші необхідні умови.

Підписання договору не гарантує отримання позитивної аудиторської думки, і незалежно від результату оплата здійснюється за виконані роботи [40].

Основні етапи планування аудиту фінансових результатів КП «ТМО» зображено на рис. 2.3.

Перед початком перевірки фінансових результатів КП «ТМО» аудитор детально знайомиться з обліком виробничих витрат, собівартості реалізованої продукції та формуванням фінансових результатів на підприємстві. Під час перевірки аудитор аналізує, які витрати включаються до виробничої собівартості, а які витрати періоду списуються на фінансовий результат.

Особливу увагу приділяється рахунку 90 «Собівартість реалізації», де відображається лише виробнича собівартість реалізованої продукції відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», що включає прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати.



Рис. 2.3. Етапи планування аудиторської перевірки фінансових результатів на КП «ТМО»

Джерело: розроблено автором на підставі [43]

Аудитор проводить перевірку оборотів за рахунком 70 «Доходи від реалізації», де фіксуються доходи підприємства від реалізації товарів, робіт і послуг за звітний період. В кінці періоду рахунки доходів і витрат закриваються через списання на рахунок 79 «Фінансові результати», і аудитор перевіряє коректність цього процесу. Особлива увага приділяється формуванню бухгалтерського та податкового прибутку, які обчислюються за різними принципами. Важливо, що сплачені штрафи, пені та неустойки включаються до витрат у бухгалтерському обліку, але не враховуються в податковому. Після перевірки аудитор оцінює фінансові результати, зокрема виконання плану прибутку загалом і за окремими показниками.

У процесі аудиту фінансових результатів КП «ТМО» аудитором було виявлено наступні порушеннями в обліку фінансових результатів (рис. 2.4).

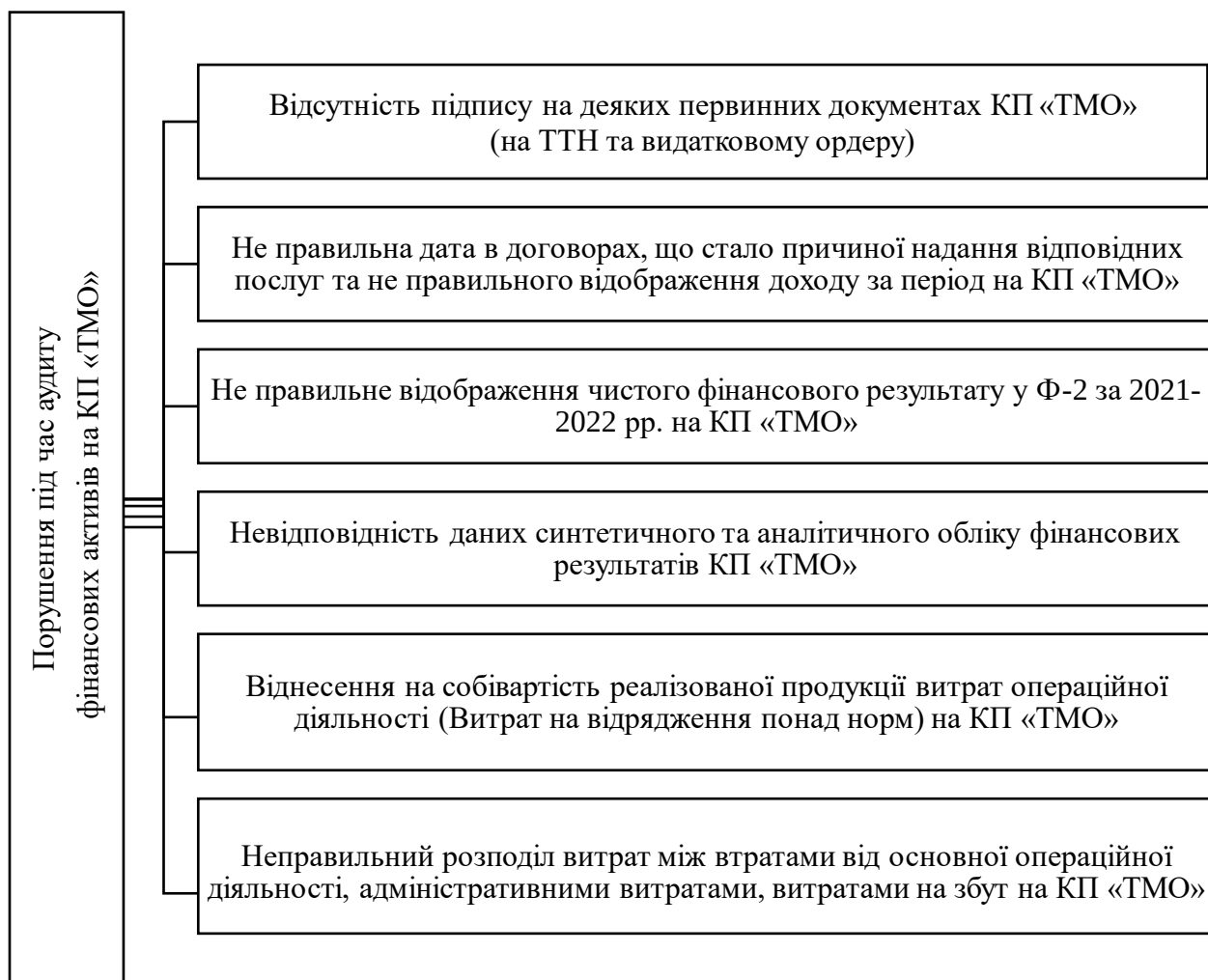


Рис. 2.4. Виявлені помилки під час аудиту фінансових результатів КП «ТМО»

Джерело: розроблено автором за даними КП «ТМО»

Під час аудиту кожне виявлене порушення на КП «ТМО» обґрунтовується посиланням на відповідні бухгалтерські записи та підтверджується розрахунками, актами, копіями документів і поясненнями відповідальних осіб.

Після ретельного планування та вибору відповідних методів перевірки було встановлено, що підприємство дотримується вимог законодавства щодо обліку витрат і доходів, а також достовірно відображає їх у фінансовій звітності, а виявлені помилки суттєво не впливають на діяльність КП «ТМО» та керівництво їх виправить у встановлені строки.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеного дослідження в розділі 2 можна зробити такі висновки.

1. Теплопостачання міста Одеси – це комунальне підприємство, яке спеціалізується на виробництві та постачанні теплової енергії, і є одним з провідних підприємств у цій галузі.

2. Комунальне підприємство керується НП(С)БО 16 «Витрати» для ведення обліку витрат та використовує рахунки 9-го класу. Ці рахунки допомагають структурувати та відобразити витрати, що безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності.

3. Для обліку доходів аналізоване підприємство використовує НП(С)БО 15 «Дохід». На КП «ТМО» облік доходів ведеться відповідно до нормативних і внутрішньогосподарських документів. Облік доходів на КП «ТМО» здійснюється на рахунках 7-го класу. Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами та групами продукції та послуг, що реалізує КП «ТМО».

4. На даному підприємстві відділ внутрішнього аудиту або внутрішнього контролю відсутній. У ході аудиту фінансових результатів КП «ТМО» аудитором було виявлено деякі порушення в обліку фінансових результатів, зокрема: відсутність підпису на деяких первинних документах; неправильна дата в договорах; невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів; віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норм); неправильний розподіл витрат між втратами від основної операційної діяльності та адміністративними витратами.

5. Перевіркою встановлено, що підприємство дотримується вимог законодавства щодо обліку витрат і доходів, а також достовірно відображає їх у фінансовій звітності, а виявлені помилки суттєво не впливають на діяльність КП «ТМО» та керівництво їх виправить у встановлені строки.

РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»

3.1. Загальна характеристика результатів діяльності підприємства

Аналіз фінансово-господарської діяльності, як управлінська функція та інструмент забезпечення ефективних рішень, створює інформаційні умови для досягнення максимальної економічної вигоди власників підприємства як у короткостроковій, так і в довгостроковій перспективі [44, с. 180].

Аналітична інформація, з одного боку, сприяє формуванню та регулюванню економічної поведінки власників і керівників підприємства, а з іншого – є інструментом для реагування на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі. Таким чином, основна мета аналізу фінансових результатів полягає в наданні зацікавленим користувачам необхідної інформації для прийняття рішень щодо формування та ефективного використання прибутку.

Зазвичай, ця мета узгоджується із завданнями, які ґрунтуються на певних концептуальних підходах. Ефективність аналітичної підтримки управління фінансовими результатами значною мірою залежить від обраного підходу, що лежить в основі аналізу [45].

Аналіз фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства є ключовим для забезпечення ефективних методів управління, що впливають на процес прийняття фінансових та інвестиційних рішень. Фінансові показники визначають можливості подальшого розвитку підприємства через розширення виробництва та впровадження сучасних і передових технологій [46, с. 172].

Перш ніж здійснювати оцінку фінансових результатів КП «Теплопостачання міста Одеси» проведемо аналіз узагальнюючих показників, що характеризують отримані результати його діяльності. Вихідна інформація наведена в додатках Ж-3.

У табл. 3.1 представлено динаміку основних показників діяльності підприємства

Таблиця 3.1

Динаміка основних показників КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	Рік			2023 р. до 2021 р.	
	2021	2022	2023	абсолют- ний приріст	темп зростання, %
1	2	3	4	5	6
Обсяг реалізованої продукції (послуг), тис. грн.	1516062	1873414	1734782	218720	114,4
Собівартість реалізованої продукції (послуг), тис. грн.	2358310	2368579	2329783	-28527	98,8
Прибуток (збиток) від реалізації продукції (послуг), тис. грн.	-842248	-495165	-595001	247247	70,6
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	695117	733872	882830	187713	127,0
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	2361	2373	2327	-34	98,6
Матеріальні витрати, тис. грн.	1880096	1861245	1821570	-58526	96,9
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	158791	1427	-147491	-306282	-

Джерело: розраховано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Аналіз даних, представлених у таблиці 3.1, показав, що за досліджуваний період, тобто у 2023 році порівняно з 2021 (довоєнним) роком відбулися частково позитивні, і частково негативні зміни. Так, обсяг реалізації продукції (наданих послуг) у 2021 році складав 1516062 тис. грн., а в 2023 році він збільшився на 218,7 млн. грн., або на 14,4 %. При цьому собівартість наданих послуг зменшилася на 28,5 млн. грн. або на 1,2 %. Від реалізації продукції протягом усього досліджуваного періоду підприємство отримувало збитки, однак їх сума за період зменшилася на 247,2 млн. грн. або на 29,6 %.

Позитивною тенденцією для підприємства є зростання вартості основних засобів: у 2023 році порівняно з 2021 роком вона зросла на 187,7 млн. грн. або на 27,0%. Причому її зростання відбувалося щороку.

У той же час у 2023 році порівно з 2021 роком відбулося скорочення чисельності працівників на 34 чол. або на 1,4 %.

Позитивною тенденцією стало зменшення матеріальних витрат за аналізований й період 58,5 млн. грн. або на 3,1 %. Це відбувалося поряд із зменшенням загальної собівартості продукції.

У 2021-2022 рр. підприємство за всіма видами діяльності отримувало чисті прибутки 158,8 млн. грн. та 1,4 млн. грн. відповідно. Однак у 2023 році воно отримало чисті збитки на суму 147,5 млн. грн., тобто чистий фінансовий результат за аналізований період зменшився на 306,3 млн. грн.

Представимо динаміку чистого доходу від реалізації наданих послуг та показників капіталу КП «Теплопостачання міста Одеси» для наочності на рис. 3.1.

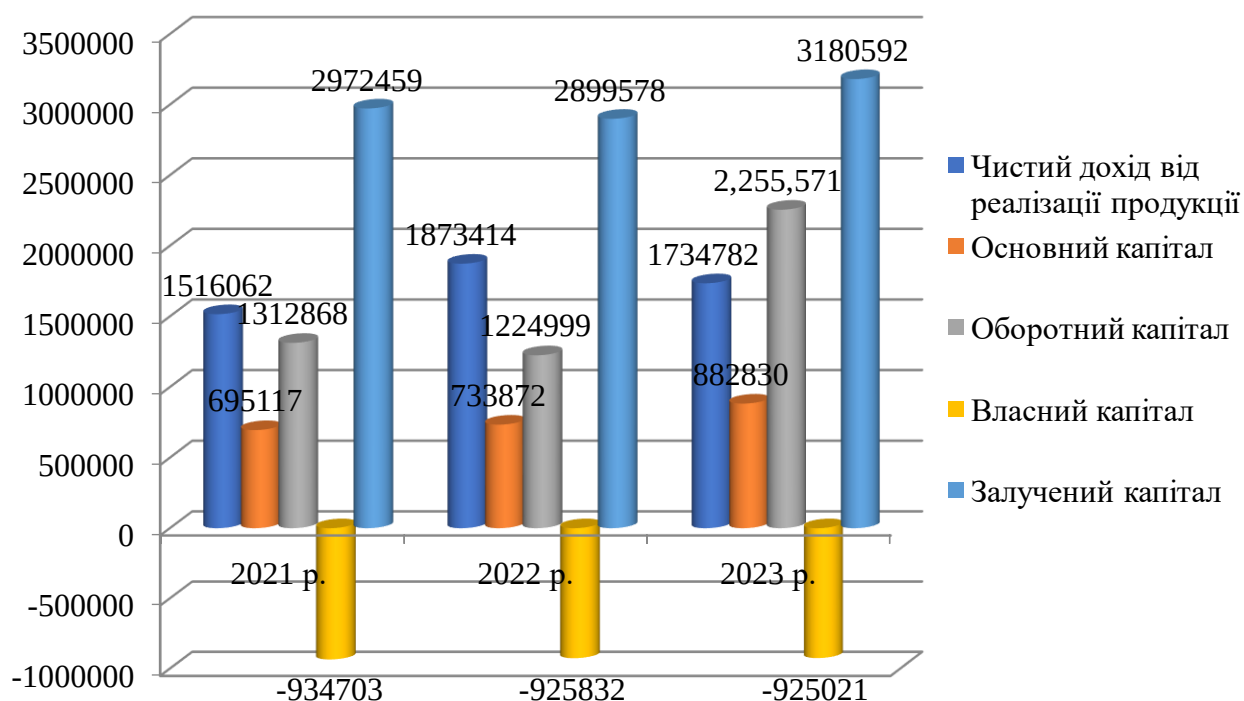


Рис. 3.1. Динаміка результатів діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси», тис. грн.

Джерело: побудовано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Як свідчать дані, представлені на рис. 3.1, на досліджуваному підприємстві у 2023 році відбулося збільшення чистого доходу від реалізації

продукції, яке супроводжувалося збільшенням суми основного, оборотного та залученого капіталу. І в той час як збільшення суми основного і оборотного капіталу є позитивною тенденцією, то збільшення позикового – негативною. Крім того, у підприємства відсутній власний капітал: однак якщо у 2022 році його величини складала -925,8 млн. грн., то у 2023 році відбулося хоч і незначне, але зменшення від’ємного значення – -925,0 млн. грн.

Таким чином можна констатувати, що протягом усього аналізованого періоду КП «Теплопостачання міста Одеси» здійснювало свою поточну діяльність лише за рахунок залученого капіталу, що значно підвищує рівень його фінансових ризиків.

А аналізі діяльності будь-якого суб’єкта господарювання підприємства важливе значення має аналіз наявних у нього активів та джерел їх формування. Проаналізуємо склад і структуру активів КП «ТМО» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Склад і структура активів КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	Сума, тис. грн.		Структура, %		Відхилення	
	на кінець 2022 р.	на кінець 2023 р.	на кінець 2022 р.	на кінець 2023 р.	тис. грн.	структури, в. п.
1	2	3	4	5	6	7
Необоротні активи - усього	748747	900429	37,94	39,92	151682	1,98
із них основні засоби	733872	882830	37,18	39,14	148958	1,96
Оборотні активи - усього	1224999	1355142	62,06	60,08	130143	-1,98
із них:						
- запаси	97889	160654	4,96	7,12	62765	2,16
- дебіторська заборгованість	588457	632737	29,81	28,05	44280	-1,76
- грошові кошти та їх еквіваленти	133151	110284	6,75	4,89	-22867	-1,86
- інші оборотні активи	404986	451467	20,52	20,02	46481	-0,50
Разом активи	1973746	2255571	100,00	100,00	281825	-

Джерело: розраховано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Як свідчать дані, що наведені в таблиці 3.2, на КП «Теплопостачання міста Одеси» і на кінець 2022 року, і на кінець 2023 року більше 60% загальної суми активів склали оборотні активи, причому за 2023 рік їх сума зросла на 130,1 млн. грн., а питома вага зменшилася на 2 в. п.

Загальна сума активів на кінець року збільшилася на 281,8 млн. грн. і склала 2555,6 млн. грн. Така тенденція свідчить у цілому про позитивні зміни, що відбуваються на досліджуваному підприємстві.

У загальній сумі оборотних активах найбільшу питому вагу складає дебіторська заборгованість, її сума за 2023 рік зросла на 44,3 млн. грн., а структурі активів відбулося її зменшення на 1,8 в. п. Зростання дебіторської було обумовлене в першу чергу збільшенням чистого доходу від реалізації продукції у 2023 році, однак загальна тенденція до її зростання є негативним явищем, тому що відображає зниження виконання обов'язків покупців (населення та юридичних осіб) за поставлену продукцію (надані послуги поставки теплової енергії).

Відносно велику частку в загальній сумі активів (більше 20 %) складають інші оборотні активи, при цьому за 2023 рік їх сума зросла на 46,5 млн грн., а в структурі – зменшилася на 0,5 в. п.

За 2023 рік на підприємстві зросли залишки запасів на складі на 62,8 млн. грн., а сума грошових коштів зменшилася на 22,9 млн. грн., а в структурі активів частка запасів зросла на 2,2 в. п., а питома вага грошових коштів – навпаки, зменшилася на 1,9 в. п.

Проведемо відповідний аналіз джерел формування активів КП «ТМО» (табл. 3.3).

Аналіз даних таблиці 3.3 показав, що за 2023 рік на КП «ТМО» відбулося збільшення загальної суми джерел формування активів на 281,8 млн. грн. Таке збільшення відбулося в першу чергу внаслідок значного зростання позикового капіталу на 281,0 млн. грн. При цьому зросла і сума довгострокових зобов'язань, і поточних: відповідно на 39,4 млн. грн. і 316,5 млн. грн. Значну частину поточних зобов'язань складає кредиторська заборгованість і її сума за 2023 рік

значно збільшилася – на 562,3 млн. грн., а в структурі пасивів її частка зменшилася на 5,9 в. п.

Таблиця 3.3

Структура джерел формування активів КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	Сума, тис. грн.		Структура, %		Відхилення.	
	на кінець 2022 р.	на кінець 2023 р.	на кінець 2022 р.	на кінець 2023 р.	тис. грн.	структури, в. п.
1	2	3	4	5	6	7
Власний капітал	-850459	-925021	-43,09	-41,01	-74562	2,08
Позиковий капітал усього, із нього:	2899578	3180592	146,91	141,01	281014	-5,90
- довгострокові зобов'язання	508000	547372	25,74	24,27	39372	-1,47
- поточні зобов'язання і забезпечення	2316746	2633220	117,38	116,74	316474	-0,64
у тому числі поточна кредиторська заборгованість	4873865	5436163	246,93	241,01	562298	-5,92
Джерела формування активів разом	1973746	2255571	100,00	100,00	281825	

Джерело: розраховано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Негативною тенденцією є також збільшення від'ємного значення власного капіталу – на 74,6 млн. грн. Тобто, підприємство продовжує вести поточну діяльність виключно за рахунок позикового капіталу.

Проведемо аналіз структури кредиторської заборгованості, оскільки вона складає значну суму і частку у джерелах формування активів досліджуваного підприємства (рис. 3.2).

Із представлених на рис. 3.2 даних можна побачити, що на початок 2023 року 82,7% загальної суми кредиторської заборгованості складає заборгованість за товари, роботи, послуги, а на кінець року її питома вага збільшилася і склала 85,6 %. Це свідчить про те, що досліджуване підприємство вчасно не сплачує борги перед своїми постачальниками.

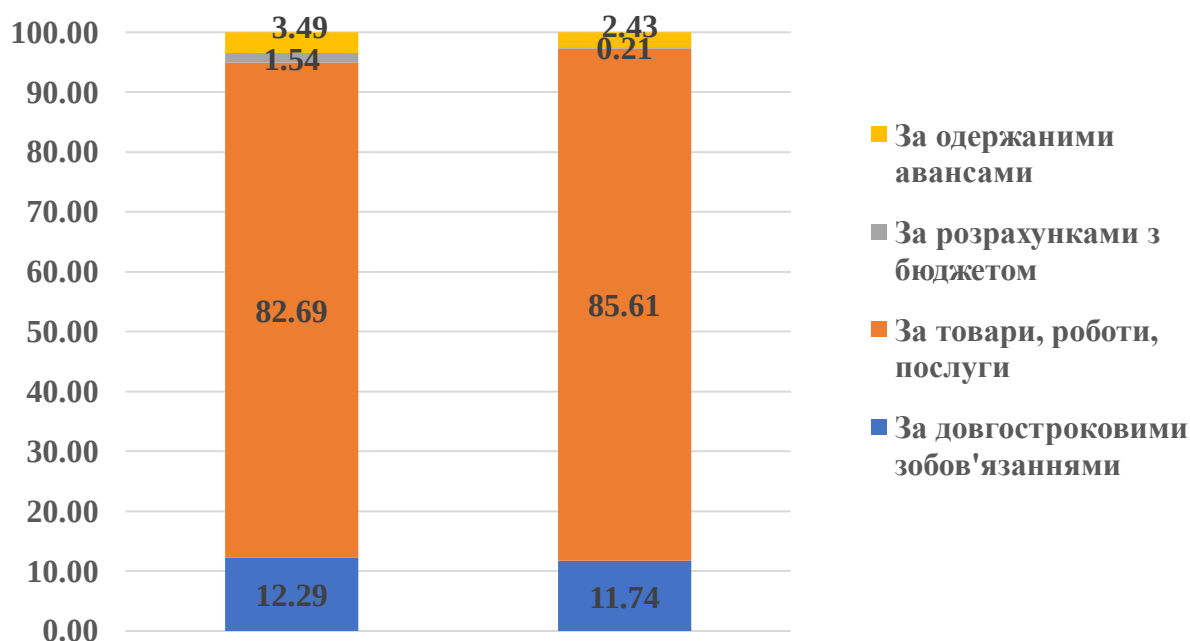


Рис. 3.2. Структура кредиторської заборгованості КП «Теплопостачання міста Одеси» на початок та на кінець 2023 р., %

Джерело: побудовано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Значна частка кредиторської заборгованості в загальній сумі зобов'язань підвищує рівень фінансових ризиків суб'єкта господарювання і впливає на його рівень платоспроможності.

Для оцінки платоспроможності розраховують систему показників ліквідності, які відображають можливості підприємства вчасно сплачувати свої боргові зобов'язання [47, с. 199].

Визначимо показники ліквідності для КП «ТМО» і представимо їх у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Показники ліквідності КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	Рекомендоване значення	2021 р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,08	0,06	0,04
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,8$	0,27	0,31	0,28

1	2	3	4	5
3. Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 2,0$	0,45	0,53	0,51

Джерело: розраховано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Як показали результати розрахунків, КП «ТМО» протягом останніх 3-х років не можна вважати платоспроможним ні на поточну, ні на середньострокову, ні на довгострокову перспективу. Отримані значення показників ліквідності протягом усіх трьох років не відповідали рекомендованим значенням.

Представимо динаміку показників ліквідності на рис. 3.3.

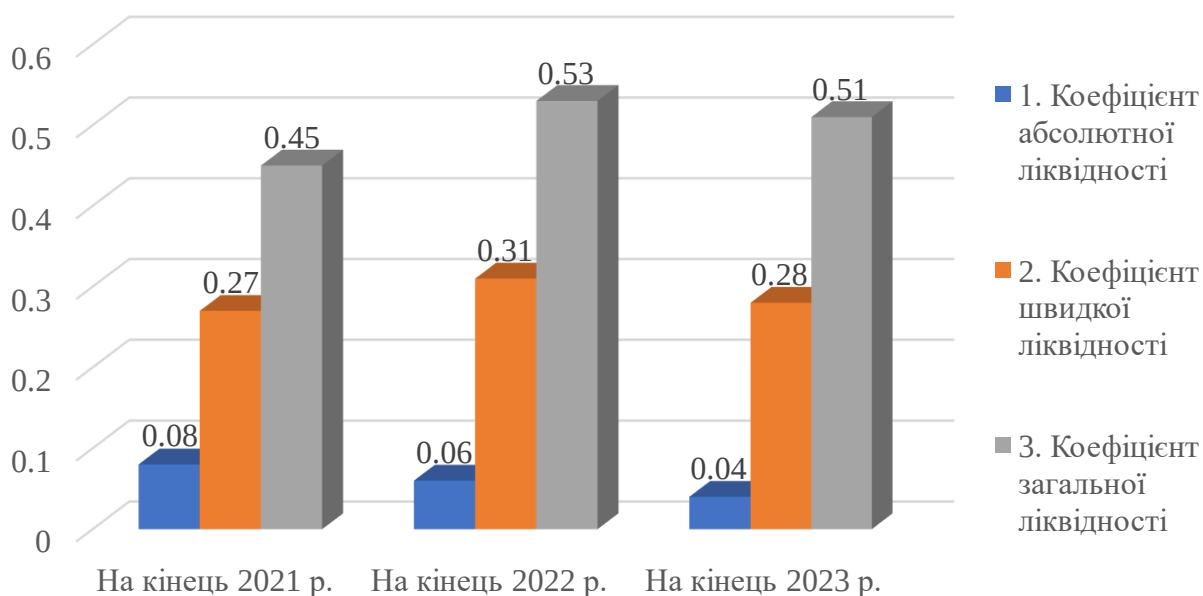


Рис. 3.4. Динаміка показників ліквідності КП «Теплопостачання міста Одеси»

Джерело: побудовано на підставі даних табл. 3.4

Отже, наочне відображення динаміки показників ліквідності показало, що протягом 2021-2023 рр. для коефіцієнта абсолютної ліквідності сформувалася позитивна динаміка до зростання, а значення показників швидкої та загальної ліквідності у 2023 році зменшилися. При цьому значення всіх показників були нижчими за рекомендовані, що потребує прийняття ефективних управлінських рішень з боку менеджменту підприємства.

3.2. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів підприємства

На формування фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства значним чином здійснюють вплив його доходи та витрати. Очевидно, що фінансові результати залежить від отриманих доходів та понесених витрат підприємства [48, с. 36]. Це актуалізує необхідність проведення дослідження даних показників діяльності суб'єкта господарювання.

Динаміка отриманих доходів КП «Теплопостачання міста Одеси» наведена в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Динаміка доходів КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	2022 р., тис. грн	2023 р., тис. грн.	Абсолютний приріст, тис. грн.	Темп зростання, %
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (наданих послуг)	1873414	1734782	-138632	92,6
Інші операційні доходи	600050	648700	48650	108,1
Інвестиційні доходи	-	-	-	-
Фінансові доходи	516590	54093	-462497	10,5
Інші доходи	44651	39753	-4898	89,0
Разом доходи	2936130	2477328	-458802	84,4

Джерело: сформовано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Аналіз даних, наведених у таблиці 3.5 показав, на підприємстві у 2022 році сума усіх доходів складала 2936,1 млн. грн, а в 2023 році вона зменшилася на 458,8 млн. грн. або на 15,6 % і склала 2477,3 млн. грн. Таке значне зменшення загальних доходів відбулося у першу чергу в результаті зменшення суми фінансових доходів на 462,5 млн. грн. або на 89,5 % та чистого доходу від реалізації на 138,6 млн. грн. або на 7,4 %. У той же час зросла сума інших операційних доходів на 48,7 млн. грн. або на 8,1 %, однак зменшилися сума інших доходів на 4,9 млн. грн. або на 11,0 %. Від участі в капіталі підприємство доходів не отримувало.

Представимо структуру доходів досліджуваного підприємства у 2023 році за допомогою графіку (рис. 3.5).

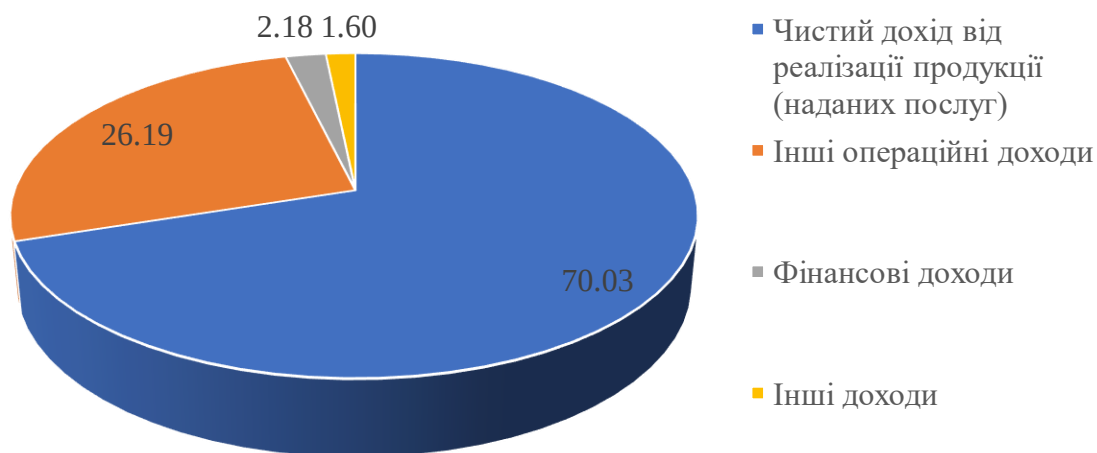


Рис. 3.5. Структура доходів КП «Теплопостачання міста Одеси» у 2023 р., %

Джерело: побудовано на підставі даних таблиці 3.5

Як показала структура, у 2023 році на досліджуваному підприємстві більше 70% загальної суми доходів складає дохід від реалізації продукції (наданих послуг). Суттєвою є питома вага інших операційних доходів, яка складає 26,2 %. Частка фінансових доходів та інших доходів підприємства склали відповідно 2,2 % та 1,6 %.

Кожне підприємство прагне підвищувати свою конкурентоспроможність і забезпечувати незалежність виробництва, тому в процесі аналізу його діяльності слід приділити особливу увагу аналізу витрат. Витрати відображають ефективність роботи компанії, раціональне використання матеріальних ресурсів і робочої сили, що безпосередньо впливає на результати її діяльності.

Здійснюючи аналіз результатів діяльності підприємства важливо постійно порівнювати темпи зростання доходів і витрат: випередження зростання доходів над витратами свідчить про підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємства. Якщо ж понесені витрати зростають швидше, компанія може поступово перейти до збитковості та втратити самостійність внаслідок необхідності залучення додаткових коштів [49, с. 24].

Динаміка та структура витрат діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси» наведена в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Структурно-динамічний аналіз витрат КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	Сума, тис. грн.		Структура, %		Відхилення	
	2022 р.	2023 р.	2022 р.	2023 р.	суми, тис. грн.	структури, в. п.
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість реалізованої продукції (наданих послуг)	2327052	2284336	81,74	87,03	-42716	5,28
Адміністративні витрати	41521	45447	1,46	1,73	3926	0,27
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-
Інші операційні витрати	425082	170973	14,93	6,51	-254109	-8,42
Фінансові витрати	53122	123754	1,87	4,71	70632	2,85
Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
Інші витрати	-	309		0,01	309	0,01
Разом витрати	2846777	2624819	100,00	100,00	-221958	-

Джерело: розраховано на підставі даних фінансової звітності підприємства

На основі даних табл. 3.6 можна зробити висновок, що загальна сума витрат підприємства у 2023 р. склала 2846,8 млн. грн. і зменшилася порівняно з 2022 роком на 221,9 млн. грн. Зменшення загальної суми витрат відбулося в першу чергу в результаті зменшення інших операційних витрат на 254,1 млн., а в структурі – на 8,42 в. п. Зменшилася також собівартість реалізованої продукції на суму 42,7 млн. грн., однак у структурі її питома вага зросла на 5,28 в. п. У той же час зросли фінансові витрати на 70,6 млн. грн, які в структурі у 2022 році склали 1,87 %, а у 2023 році їх питома вага зросла на 2,85 в. п. і склала 14,71 %. Збільшилася також сума адміністративних витрат на 3,9 млн. грн., і в структурі – на 0,27 в. п.

Слід відмітити також, що досліджуване підприємство витрат на збут та втрат від участі в капіталі не мало, а інші витрати були лише в 2023 році і вони склали 309 тис. грн.

Проведемо структурний аналіз операційних витрат досліджуваного підприємства (рис. 3.6 і 3.7).

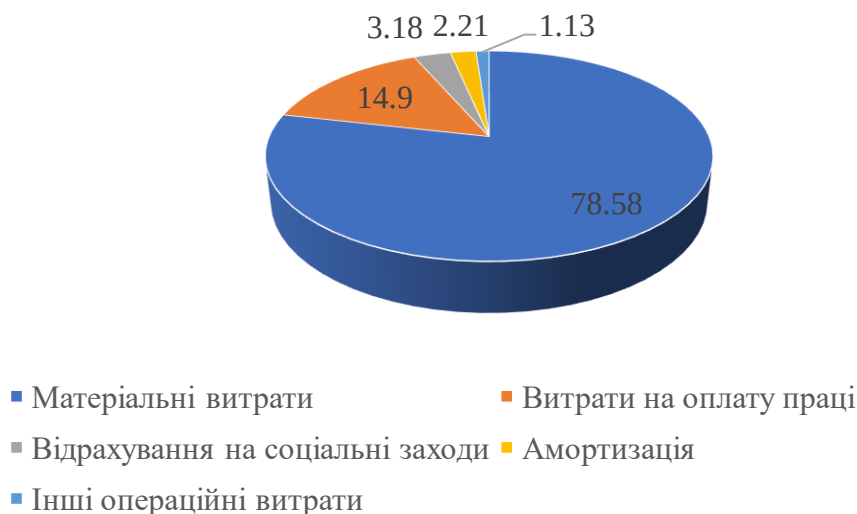


Рис. 3.6. Структура операційних витрат у 2022 р., %

Джерело: побудовано на підставі даних фінансової звітності підприємства



Рис. 3.7. Структура операційних витрат у 2023 р., %

Джерело: побудовано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Порівняльний аналіз показав, що в структурі операційних витрат досліджуваного підприємства майже 80 % складають матеріальні витрати, хоча в 2023 році їх частка дещо зменшилася. І близько 15 % загальної суми витрат складають витрати на оплату праці, а їх питома вага у 2023 році хоч і не значно, однак збільшилася.

Отже, для підвищення рівня ефективності діяльності підприємству можна рекомендувати звернути особливу увагу на зменшення матеріальних витрат, ураховуючи значну їх питому вагу в загальній сумі операційних витрат.

Провівши аналіз доходів і витрат, можна перейти до аналізу фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства.

Аналіз фінансових результатів має важливе значення для кожного підприємства, оскільки позитивний фінансовий результат є не лише джерелом поповнення бюджету, а й ресурсом для розширення виробничих потужностей підприємств, їхнього розвитку та зміцнення економічного потенціалу. Крім того, результати аналізу можуть слугувати додатковими доказами під час аудиту фінансової звітності підприємств і допомагати у визначенні їхньої здатності до безперервної діяльності, що стає особливо важливим у світлі планів уряду залучати іноземні інвестиції в успішні українські компанії. В сучасних умовах воєнного стану в Україні важливо максимально використовувати наявні ресурси для створення додаткових фінансових результатів, що в майбутньому сприятиме підтримці економіки та її відновленню у післявоєнний період [50].

Здійснимо аналіз динаміки формування фінансових результатів КП «Теплопостачання міста Одеси» (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Динаміка формування фінансових результатів
КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показники	Сума, тис. грн.		Відхилення	
	2022 р.	2023 р.	абсолютне, тис. грн	відносне, %
1	2	3	4	5
1. Чистий дохід від реалізації продукції (послуг)	1873414	1734782	-138632	-7,4
2. Собівартість реалізованої продукції (послуг)	2327052	2284336	-42716	-1,8
3. Адміністративні витрати	41521	45447	3926	9,5
4. Витрати на збут	-	-	-	-
5. Фінансовий результат від основної операційної діяльності	-495159	-595001	-99842	20,2
6. Інші операційні доходи	600050	648700	48650	8,1
7. Інші операційні витрати	425082	170973	-254109	-59,8

1	2	3	4	5
8. Фінансовий результат від операційної діяльності	-320191	-117274	202917	-63,4
9. Інші фінансові доходи	516590	54093	-462497	-89,5
10. Інші доходи	44651	39753	-4898	-11,0
11. Фінансові витрати	53122	123754	70632	133,0
12. Інші витрати	-	309	309	-
13. Фінансовий результат до оподаткування	187928	-147491	-335419	-
14. Чистий фінансовий результат	77312	-147491	-224803	-

Джерело: сформовано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Аналіз даних таблиці 3.7 показав, що досліджуване підприємство у 2022 році отримало чистий прибуток у сумі 77,3 млн. грн., а в 2023 році – збиток на суму 147,5 млн. грн.

Фінансові результати від основної операційної діяльності і в 2022 році, і в 2023 році мали від’ємний результат, тобто підприємство отримало збитки, причому у 2023 році порівняно з 2022 роком збитки зросли на 99,8 млн. грн. або на 20,2 %. Причиною цьому випередження темпів зменшення чистого доходу над собівартістю реалізованої продукції. Так, у 2023 році чистий дохід зменшився на 138,6 млн. грн., а собівартість продукції – на 42,7 млн. грн.

Від операційної діяльності також і в 2022 році, і в 2023 році підприємство отримало збитки в сумі 320,2 млн. грн. та 117,3 млн. грн. Тобто за 2023 рік збитки скоротилися на 202,9 млн. грн. або на 63,4 %. І значна сума фінансових витрат у 2023 році привела до формування ще більшого чистого збитку.

Динаміка фінансових результатів підприємства за 2021-2023 рр. наведена на рис. 3.8.

Аналіз динаміки показників прибутку (збитку) досліджуваного підприємства за 2021-2023 рр. показав, що від основної операційної діяльності протягом усього аналізованого періоду були збитки. Від операційної діяльності у 2021 році підприємство отримало прибуток, а в 2022-2023 рр. – збитки. Чистий

фінансовий результат у 2021-2022 рр. був позитивним, а в 2023 році за результатами усієї діяльності суб'єкт господарювання отримав збиток.

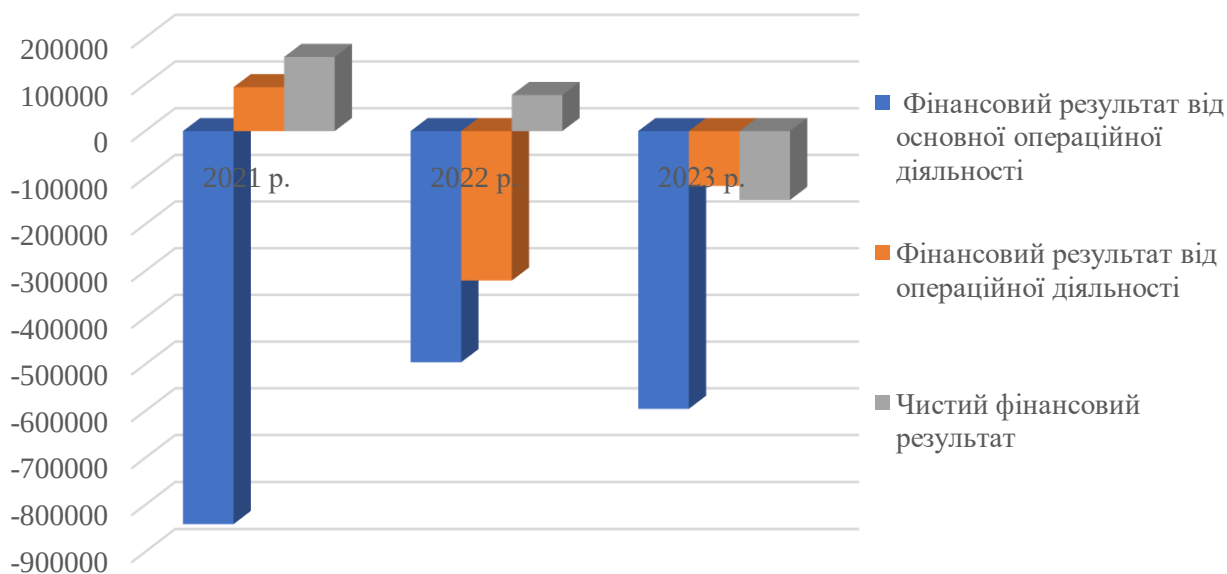


Рис. 3.8. Динаміка фінансових результатів

КП «Теплопостачання міста Одеси», тис. грн.

Джерело: побудовано на підставі даних табл. 3.7

Отже, керівництву підприємства варто зосередитися на пошуку шляхів зниження собівартості продукції, особливо скорочення матеріальних витрат, які становлять більше 78 % собівартості. Зокрема, слід забезпечити належні умови зберігання матеріальних ресурсів відповідно до їхніх вимог, а також шукати постачальників більш доступної сировини та матеріалів, водночас приділяючи увагу рівню їх якості.

На додаток до показників прибутку для оцінки ефективності діяльності підприємства доцільно здійснити аналіз рентабельності, яка якраз є тим показником, що відображає ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Теорія і практика економічного аналізу розробила низку показників рентабельності, основними із яких є рентабельність реалізованої продукції; рентабельність продажів; рентабельність окремих складових активів або пасивів тощо.

Динаміка основних показників рентабельності досліджуваного підприємства наведена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Динаміка показників рентабельності КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Абсолютне відхилення	
				2023 р. порівняно з 2021 р.	2023 р. порівняно з 2022 р.
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1. Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	1516062	1873414	1734782	218720	-138632
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	2358310	2368579	2329783	-28527	-38796
3. Фінансовий результат від реалізації продукції, тис. грн	-842248	-495165	-595001	247247	-99836
4. Чистий фінансовий результат, тис. грн	158791	1427	-147491	-306282	-148918
5. Рентабельність реалізованої продукції, %	-35,71	-20,91	-25,54	10,17	-4,63
6. Чиста рентабельність продажу, %	10,47	0,08	-8,50	-18,97	-8,58

Джерело: розраховано на підставі даних фінансової звітності підприємства

Результати проведених розрахунків показали, що найбільш ефективною діяльністю досліджуваного підприємства була в 2021 році, коли рентабельною була вся діяльність, тобто на 1 грн. чистого доходу від реалізації продукції було отримано в середньому 10 коп. чистого прибутку., Однак нерентабельною була діяльність від реалізації продукції. У 2022 році ситуація погіршилася чиста рентабельність продажу суттєво зменшилася: на 1 грн. доходу від реалізації було отримано в середньому 0,08 коп. чистого прибутку. У 2023 році підприємство отримало збитки як від реалізації продукції, так і від усіх видів діяльності.

Основна тенденція показників рентабельності КП «Теплопостачання міста Одеси» наведена на рис. 3.9.

Отже можна відмітити, що у 2023 році і порівняно з 2021 роком, і порівняно з 2022 роком, підприємство погіршило результати діяльності. Тому менеджменту підприємства необхідно приймати рішення щодо зменшення витрат діяльності, і в першу чергу такі рішення необхідно приймати щодо

матеріальних витрат, які займають значну частку у загальній сумі витрат суб'єкта господарювання.

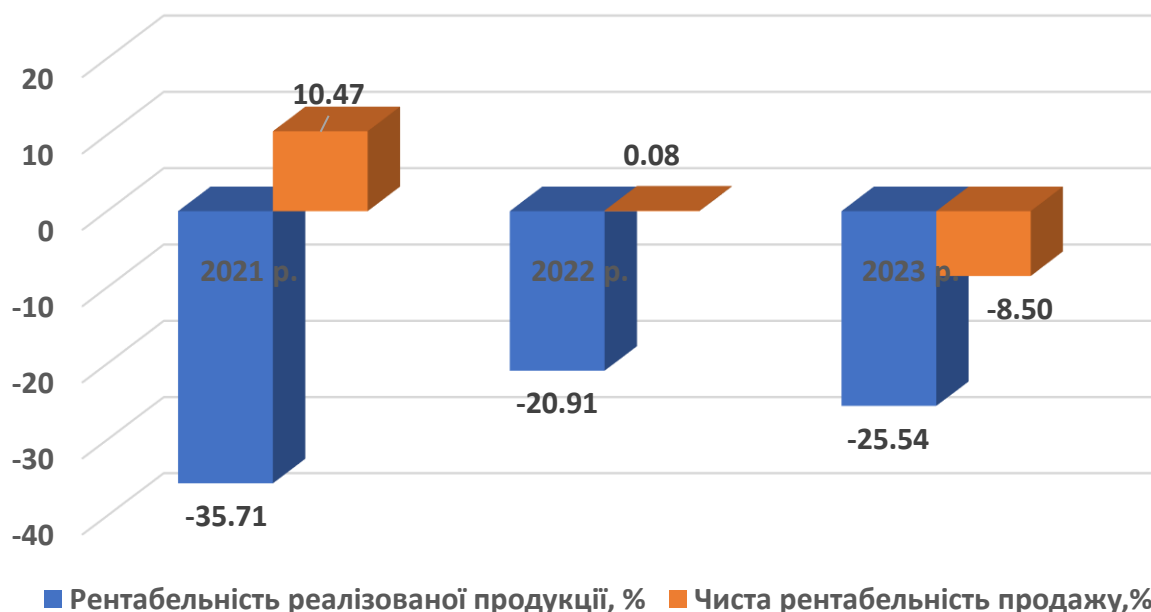


Рис. 3.8. Динаміка показників рентабельності

Джерело: побудовано на підставі даних табл. 3.8

3.3. Використання економіко-математичного моделювання для управління ефективністю діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси»

У ході проведення економічного аналізу для пошуку шляхів підвищення ефективності роботи підприємства при дослідженні економічних процесів і явищ, що мають місце на підприємстві, а також при вивченні відповідних показників, активно застосовуються економіко-математичні методи. Серед них значну роль відіграють методи моделювання, зокрема кореляційно-регресійний аналіз.

Особливістю використання кореляційно-регресійного аналізу є можливість не лише відобразити математичну залежність між досліджуваним результативним показником і чинниками, що на нього впливають, але й надати економічне обґрунтування цієї залежності, виявивши найбільш значущі фактори [51, с. 239].

Кореляційно-регресійна модель, що відображає залежність між результативним показником і чинниками, виглядає таким чином:

$$\hat{Y}_x = f(x_1, x_2, \dots, x_n) \quad (3.1)$$

У якості основних чинників, що впливають на рівень чистої рентабельності продажу досліджуваного підприємства, ми обрали такі, що відображають ефективність використання на підприємстві засобів праці, матеріальних ресурсів, самої праці, а також його ділову активність. При цьому ми враховували те, що за досліджуваний період часу могли відбутися зміни не лише в діяльності підприємства, а й його зовнішнього середовища, тому в якості результативного показника та чинників, що на нього впливають, ми взяли лише відносні показники:

X_1 – віддача основних засобів, грн;

X_2 – коефіцієнт оборотності запасів;

X_3 – продуктивність праці одного працівника, тис. грн;

X_4 – питома вага (частка) маржинального доходу в чистому доході підприємства, %;

X_5 – термін погашення дебіторської заборгованості, днів.

Вихідна інформація за 2015-2023 рр., яка необхідна для побудови кореляційно-регресійної моделі, наведена в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Вихідна інформація для побудови регресійної моделі

Рік	Чиста рентабельність продажу, %	Віддача основних засобів, грн	Коефіцієнт оборотності запасів	Продуктивність праці одного працівника, тис. грн.	Частка маржинального доходу в чистому доході, %	Термін погашення дебіторської заборгованості, днів
	Y	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
1	2	5	6	3	8	7
2015	2,68	2,72	11,10	202,76	10,58	111,03
2016	3,89	1,85	8,94	399,84	7,84	112,91
2017	6,03	2,98	14,55	381,57	6,29	187,52
2018	7,52	1,93	9,91	652,95	11,0	149,52

Продовження табл. 3.9

1	2	5	6	3	8	7
2019	5,43	2,73	15,92	1067,75	12,36	110,02
2020	12,19	2,34	11,80	897,20	14,54	158,42
2021	10,47	1,66	10,84	1018,10	10,16	120,94
2022	0,08	2,55	11,49	862,80	-2,26	157,78
2023	-8,50	1,97	10,80	789,47	-3,17	133,13

Джерело: складено на підставі даних звітності підприємства

Кореляційно-регресійна модель будувалася за допомогою блоку *Excel* «Пакет аналізу». Серед відібраних чинників 2 виявилися незначущими, а саме: коефіцієнт оборотності запасів і продуктивність праці одного працівника. Тобто на чисту рентабельність продажу ТОВ «Телекарт-Прилад» найбільший вплив здійснюють такі чинники: віддача основних засобів, питома вага маржинального доходу в загальній сумі чистого доходу і термін погашення дебіторської заборгованості.

Результати здійснених розрахунків представлені в Додатку І. А характеристики остаточної моделі наведені в таблицях 3.10-3.12.

Таблиця 3.10

Регресійна статистика впливу чинників на чисту рентабельність продажу

Показник	Значення
1	2
Множинний R	0,926017824
R-квадрат	0,857509011
Нормований R-квадрат	0,772014416
Стандартна помилка	2,920376901
Спостереження	9

Джерело: розраховано з використанням блоку *Excel* «Пакет аналізу»

Показники, що наведені в таблиці 3.8, демонструють якість регресійного рівняння та ступінь зв'язку включених у модель чинників з чистою рентабельністю продажу. Зокрема, коефіцієнт детермінації ($R^2 = 0,858$) свідчить про те, що 86 % загальної зміни чистої рентабельності на підприємстві пояснюється впливом чинників, включених до моделі.

Значення отриманого коефіцієнта множинної кореляції, близьке до 1 ($R = 0,926$), вказує на наявність досить тісного кореляційного зв'язку між досліджуваним показником (чистою рентабельністю продажу) та чинниками моделі (рівнем віддачі основних засобів, питомою вагою маржинального доходу в загальній сумі чистого доходу і терміном погашення дебіторської заборгованості).

Отримані значення t-критерія Стьюдента та їх рівень значущості свідчать про те, що усі фактори в моделі є значущими (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Регресійна модель залежності чистої рентабельності від визначальних чинників

	Параметри регресії	t-критерій	P-значення
1	2	3	4
Y-перетин	-9,250685197	-1,38315561	0,225193661
Змінна X_1	2,570204213	3,04034635	0,032932072
Змінна X_2	0,920968245	5,40805142	0,002923171
Змінна X_3	-0,392089955	2,58950255	0,048014691

Джерело: розраховано з використанням блоку Excel «Пакет аналізу»

Такі отримані результати дозволяють використовувати модель для подальшого аналізу, а також здійснювати на її основі висновки та розробляти пропозиції. При цьому знаки отриманих коефіцієнтів регресії моделі повністю відповідають теоретичним допущенням про напрям зв'язку між чинниками та досліджуваним результативним показником.

Тому є всі підстави надати отримане регресійне рівняння цієї залежності:

$$Y = -9,251 + 2,570X_1 + 0,921X_2 - 0,392X_3 \quad (3.2)$$

де Y – чиста рентабельність продажу, %;

X_1 – віддача основних засобів, грн./грн.;

X_2 – питома вага маржинального доходу в сумі чистого доходу, %;

X_3 – термін погашення дебіторської заборгованості, днів.

Таким чином, збільшення віддачі основних засобів підприємства на 1 грн. приводить до підвищення чистої рентабельності продажу у середньому на 2,6 %, зростання питомої ваги маржинального доходу в сумі чистого доходу підвищує рівень рентабельності продажу в середньому на 0,92 %, а збільшення терміну погашення дебіторської заборгованості сприяє зменшенню чистої рентабельності продажу в середньому на 0,39 %.

У таблиці 3.12 представлено дисперсійний аналіз моделі.

Таблиця 3.12

Дисперсійний аналіз отриманої моделі

	Кількість спостережень	F-критерій	Значущість F
1	2	3	4
Регресія	3	10,02997934	0,014795474
Залишок	5		
Всього	8		

Джерело: розраховано з використанням блоку *Excel* «Пакет аналізу»

Отримані результати свідчать про те, що отримана модель у цілому є адекватною, надійною, що підкреслює критерій Фішера ($F = 10,030$), а також його рівень значущості $\alpha = 0,015$.

У результаті використання кореляційно-регресійного аналізу можна надати рекомендації менеджменту КП «Теплопостачання міста Одеси» розробити управлінські рішення щодо підвищення ефективності використання основних засобів шляхом списання застарілих, передачі в оренду невикористовуваних тощо; зниження витрат, у першу чергу матеріальних шляхом оптимізації їх суми на складі та пошуку постачальників більш дешевих матеріалів без зниження рівня їх якості, що в свою чергу приведе до підвищення питомої ваги маржинального доходу у виручці від реалізації. Також важливо прийняти низку заходів щодо пришвидшення погашення дебіторської заборгованості.

Висновки до розділу 3

Проведений економічний аналіз основних показників діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси» дає можливість зробити наступні висновки.

1. За досліджуваний період на підприємстві відбулися частково позитивні, і частково негативні зміни. Так, обсяг реалізації продукції збільшився, при цьому собівартість наданих послуг зменшилася. Від реалізації продукції протягом усього досліджуваного періоду підприємство отримувало збитки, однак їх сума зменшилася. Позитивною тенденцією стало зменшення матеріальних витрат.

2. Загальна сума активів на кінець 2023 року збільшилася. Така тенденція свідчить у цілому про позитивні зміни, що відбуваються на досліджуваному підприємстві. Однак у загальній сумі оборотних активах найбільшу питому вагу складає дебіторська заборгованість і її сума зростає.

3. Протягом усього досліджуваного періоду на підприємстві був відсутній власний капітал і при цьому зростала і сума довгострокових зобов'язань, і поточних, значну частину яких складає кредиторська заборгованість.

4. Від основної операційної діяльності протягом усього аналізованого періоду у підприємства були збитки. Від операційної діяльності у 2021 році підприємство отримало прибуток, а в 2022-2023 рр. – збитки. Чистий фінансовий результат у 2021-2022 рр. був позитивним, а в 2023 році за результатами усієї діяльності суб'єкт господарювання отримав збиток.

5. У результаті проведення кореляційно-регресійного аналізу виявлено основні фактори впливу на рентабельність діяльності і встановлено необхідність у першу чергу підвищення ефективності використання основних засобів шляхом списання застарілих, передачі в оренду невикористовуваних тощо; зниження витрат, у першу чергу матеріальних, шляхом оптимізації їх на складі та пошуку постачальників більш дешевих матеріалів без зниження рівня якості, що в свою чергу приведе до підвищення питомої ваги маржинального доходу. Також важливо прийняти низку заходів щодо пришвидшення погашення дебіторської заборгованості.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного у роботі дослідження можна зробити наступні висновки.

Одним із головних показників, що відображає ефективність роботи підприємства, є його фінансові результати, оскільки саме вони є базою для інвестиційного розвитку, розширення діяльності та забезпечення конкурентної переваги у відповідній галузі. Тому дослідження закономірностей формування та обліку фінансових результатів на підприємствах згідно з Міжнародними та Національними стандартами бухгалтерського обліку у сучасних умовах стає особливо актуальним.

Визначення фінансових результатів є важливою науковою проблемою, яка привертає увагу не лише фахівців у сфері бухгалтерського обліку, а й дослідників у галузі філософії, економічної теорії, мікро- та макроекономіки, фінансів і менеджменту. Ця категорія залишається предметом суперечок і дискусій, що підкреслює актуальність її вивчення. Частіше усього фінансовий результат подається у вигляді економічного результату фінансово-господарської діяльності підприємства, який виражається сумою отриманого підприємством прибутку чи збитку.

Класифікація фінансових результатів є ключовим аспектом ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Вона відображає всі основні етапи системи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також допомагає у виборі методів обліку, контролю, аналізу, планування та розроблення управлінських рішень.

Між національними та міжнародними стандартами в частині обліку фінансових результатів є розбіжності. Міжнародні стандарти обліку та звітності доходів і витрат мають чимало переваг над вітчизняними національними стандартами. Тому існує нагальна потреба здійснення адаптації НП(С)БО до міжнародних стандартів обліку та звітності, що буде гарантувати прозорість

даних завдяки дотриманню правил складання звітності та наявності детальних пояснень.

Дослідження здійснювалося за даними КП «Теплопостачання міста Одеси» – це комунальне підприємство, яке спеціалізується на виробництві та постачанні теплової енергії, і є одним з провідних підприємств у цій галузі.

Комунальне підприємство керується НП(С)БО 16 «Витрати» для ведення обліку витрат та використовує рахунки 9-го класу. Ці рахунки допомагають структурувати та відобразити витрати, що безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності.

Для обліку доходів аналізоване підприємство використовує НП(С)БО 15 «Дохід». На КП «ТМО» облік доходів ведеться відповідно до нормативних і внутрішньогосподарських документів. Облік доходів на КП «ТМО» здійснюється на рахунках 7-го класу. Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами та групами продукції та послуг, що реалізує КП «ТМО».

На досліджуваному підприємстві відділ внутрішнього аудиту або внутрішнього контролю відсутній. У ході аудиту фінансових результатів КП «ТМО» аудитором було виявлено деякі порушення в обліку фінансових результатів, зокрема: відсутність підпису на деяких первинних документах; неправильна дата в договорах, що стало причиною неправильного відображення доходу за період; неправильне відображення чистого фінансового результату у Ф-2 за 2021-2022 рр.; невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів; віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норм); неправильний розподіл витрат між витратами від основної операційної діяльності та адміністративними витратами.

Перевіркою встановлено, що підприємство дотримується вимог законодавства щодо обліку витрат і доходів, а також достовірно відображає їх у фінансовій звітності, а виявлені помилки суттєво не впливають на діяльність КП «Теплопостачання міста Одеси» та керівництво їх виправить у встановлені строки.

Проведений економічний аналіз основних показників діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси» показав, що за досліджуваний період на підприємстві відбулися частково позитивні, і частково негативні зміни. Так, обсяг реалізації продукції збільшився, при цьому собівартість наданих послуг зменшилася. Від реалізації продукції протягом усього досліджуваного періоду підприємство отримувало збитки, однак їх сума зменшилася. Позитивною тенденцією стало зменшення матеріальних витрат.

Аналіз активів підприємства показав, що їх загальна сума на кінець 2023 року збільшилася. Така тенденція свідчить у цілому про позитивні зміни, що відбуваються на досліджуваному підприємстві. Однак звертає на себе увагу те, що в загальній сумі оборотних активах найбільшу питому вагу складає дебіторська заборгованість і її сума зростає. А це додає фінансових ризиків підприємству.

Негативним явищем для підприємства є те, що протягом усього досліджуваного періоду у нього був відсутній власний капітал і при цьому зростали запозичення: і сума довгострокових зобов'язань, і поточних.

Від основної операційної діяльності протягом усього аналізованого періоду у підприємства були збитки. Від операційної діяльності у 2021 році підприємство отримало прибуток, а в 2022-2023 рр. – збитки. Чистий фінансовий результат у 2021-2022 рр. був позитивним, а в 2023 році за результатами усієї діяльності суб'єкт господарювання отримав збиток.

У результаті проведення кореляційно-регресійного аналізу виявлено основні фактори впливу на рентабельність діяльності і встановлено необхідність у першу чергу підвищення ефективності використання основних засобів шляхом списання застарілих, передачі в оренду невикористовуваних тощо; зниження витрат, у першу чергу матеріальних, шляхом оптимізації їх на складі та пошуку постачальників більш дешевих матеріалів без зниження рівня якості, що в свою чергу приведе до підвищення питомої ваги маржинального доходу. Також важливо прийняти низку заходів щодо пришвидшення погашення дебіторської заборгованості.

Список використаних джерел

1. Жидєєва Л. І., Пінаєва К. О. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск 9. С. 1117-1121.
2. Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.
3. Борняк О. О., Скаско О. І. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2024. Випуск 1 (63). С. 259-265.
4. Грабова Н. М., Кривоносов Ю. Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник. К.: А.С.К., 2011. 416 с.
5. Гуцаленко Л., Молдован М. Фінансові результати в системі обліку підприємств агробізнесу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2024. № 3. С. 317-322.
6. Іщенко Н. А. Фінансові результати діяльності малих підприємств та особливості їх формування. *Бізнес-Інформ*. 2020. № 5. С. 388-393.
7. Скоробогатова Н. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : КПІ імені Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. 248 с.
8. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік: навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. 647 с.
9. Червінська С. Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 6. С. 107-110.
10. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 2. С. 25-37.

- 11.Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. 2015. № 25 (1134). С. 25–34.
- 12.Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2012. № 1(59). С. 229-232.
13. Якименко А. В. Управління фінансовими результатами діяльності підприємства. *Економічний простір. Економіка та управління підприємствами*. Харків, 2013. № 5. С. 47-55.
14. Фірман Н. Я., Вашків О. П. Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Випуск 5 (22). С. 162-168.
15. Багрій Н. Я., Тивончук О. І. Облік фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва та шляхи його вдосконалення. *Молодий вчений*. 2019. № 3 (67). С. 413-418.
16. Лопатовський В. Г. Особливості формування та використання інформації про фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта як результативного показника його обліку та звітності. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 1. С. 142-147.
17. Нагорна І. В., Бондаренко В. О. Облік і аналіз фінансового результату в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9577> (дата звернення: 09.09.2024).
18. Паянок Т. М. Оцінка та прогноз фінансових результатів підприємства. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2019. Том 30 (69). С. 243-248.
19. Назаренко О. В., Лукаш Р. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19-25.

20. Мазур Н. А. Фінансові результати підприємств України: особливості бухгалтерського забезпечення їх формування та управління. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2023. № 8. С. 38-45.
21. Степаненко О. І. Інтерпретація обліково-економічної категорії «фінансові результати», їх класифікація. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2022. Випуск 41. С. 112-118.
22. Пеняк Ю. С., Гороховецька Н. В. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. *Економічний простір*. 2020. № 159. С. 97-101.
23. Дзюба О. М., Майстер Л. А. Облікове забезпечення формування фінансових результатів підприємства. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Випуск 5 (28). С. 156-161
24. Атамас П. Й., Лазебна С. І. Аналіз формування фінансових результатів як засіб підвищення прибутковості підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Випуск 1 (18). С. 273-278
25. Губарик О. М., Макуха К. О. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 14. С. 932-936.
26. Орехова А. І., Толстошеєва В. С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони*. 2021. № 6 (123). С. 140-143.
27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами, внесеними згідно із Законами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 09.09.2024).
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 09.09.2024).

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290 (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 15.09.2024).
30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення: 15.09.2024).
31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) Дохід від договорів з клієнтами URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf (дата звернення: 15.09.2024).
32. Гудзь Н. В. Облікова модель формування фінансових результатів діяльності підприємств в умовах євроінтеграційних процесів в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск 13. С. 1339-1346.
33. Назарова Г. Б., Кононенко Л. В., Калашнікова А. К. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206-212.
34. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text (дата звернення: 15.09.2024).
35. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2000 р. № 318 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 05.10.2024).
36. Офіційний сайт комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси». URL: <https://www.teplo.od.ua> (дата звернення: 05.10.2024).

37. Закон України Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг від 07.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1540-19#Text> (дата звернення: 08.10.2024).
38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 06.10.2024).
39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 05.10.2024).
40. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 років. / Міжнародна федерація бухгалтерів; перекл. з англ. мови. URL: <http://www.apu.com.ua> (дата звернення: 08.10.2024).
41. Будько О. В., Корнієнко О. В. Аудит фінансових результатів: організаційні та методичні засади проведення. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2022. № 1(4). С. 79-87.
42. Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 07.10.2024).
43. Гевлич Л., Кривенко Т. Особливості аудиту доходів, витрат і фінансових результатів вітчизняного сільськогосподарського підприємства в умовах воєнного стану. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 6. С. 279-283.
44. Шум М. А., Паскова О. В. Особливості обліку та аналізу фінансових результатів промислових підприємств в Україні. *Науковий вісник*

- Херсонського державного університету*. 2017. Випуск 25. Частина 2. С. 179-182.
45. Глушко А. Д., Грачова А. О. Методичні засади аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2019/36.pdf (дата звернення 04.10.2024).
46. Полятикіна Л. І., Новикова С. В. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Випуск 20. Частина 2. С. 170-173.
47. Волкова Н. А., Гайдаєнко О. М., Семенова К. Д., Подвальна Н. Е., Чернишова Л. В. Економічний аналіз суб'єктів господарювання: Навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. Одеса: ОНЕУ. 2022. 217 с.
48. Полятикіна Л. І., Бур'ян Н. Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. Випуск 33. Частина 2. С. 36-39.
49. Верига Ю.А., Падусенко В. В., Кононенко К. О. Аналіз в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Економічні студії*. 2021. № 3 (33). С. 23-27.
50. Фесенко В. В., Ступнікер Г. Л., Мотієнко С. С. Аналіз прибутковості сільськогосподарських підприємств України як фактор нарощування економічного потенціалу під час воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. Випуск 46. URL: [file:///C:/Users/ka_st/Downloads/2033-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1957-1-10-20230201%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ka_st/Downloads/2033-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1957-1-10-20230201%20(1).pdf) (дата звернення 08.10.2024).
51. Семенова К. Д. Аналіз тенденцій і прогнозування фінансових показників діяльності підприємств України. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2019. № 5 (110). С. 238-242.

ДОДАТКИ

Результати кореляційно-регресійного аналізу

РЕЗУЛЬТАТИ

<i>Регресійна статистика</i>	
Множинний R	0,926017824
R-квадрат	0,85750901
Нормований R-квадрат	0,772014416
Стандартна помилка	2,920376901
Спостереження	9

Дисперсійний аналіз

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значущість F</i>
Регресія	3	256,6250827	85,54169422	10,02997934	0,014795474
Залишок	5	42,64300621	8,528601243		
Разом	8	299,2680889			

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>
Y-перетин	-9,250685197	6,688101582	-1,38315561	0,225193661	-26,4429974
Змінна X 1	2,570204213	2,379055761	3,04034635	0,032932072	1,68576173
Змінна X 2	0,920968245	0,170295763	5,40805142	0,002923171	0,48320904
Змінна X 3	-0,392089955	0,042059761	2,58950255	0,048014691	-0,61602813