

УДК 657.62

Томчук О.Ф.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аналізу та статистики
Вінницького національного аграрного університету

Михальчишина Л.Г.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницького національного аграрного університету

АНАЛІТИЧНІ МОЖЛИВОСТІ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

ANALYTICAL OPPORTUNITIES OF THE REPORT ON FINANCIAL RESULTS (REPORT ON COMPREHENSIVE INCOME)

АНОТАЦІЯ

У статті досліджені теоретичні та практичні аспекти аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Розкрито структуру звіту, зміст кожного розділу. Представлено розширений перелік показників фінансових результатів, що може бути визначений за даними фінансової звітності з погляду інтересів зацікавлених сторін. Обраховані абсолютні та відносні показники фінансових результатів підприємства. Обґрунтовано пропозиції щодо підвищення аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Ключові слова: доходи, витрати, фінансові результати, сукупний дохід, звіт про фінансові результати, прибуток, рентабельність, аналітичні можливості.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы теоретические и практические аспекты аналитических возможностей Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе). Раскрыта структура отчета, содержание каждого раздела. Представлен расширенный перечень показателей финансовых результатов, который может быть определен по данным финансовой отчетности с точки зрения интересов разных потребителей. Рассчитаны абсолютные и относительные показатели финансовых результатов предприятия. Обоснованы предложения для повышения аналитических возможностей Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе).

Ключевые слова: доходы, расходы, финансовые результаты, совокупный доход, отчет о финансовых результатах, прибыль, рентабельность, аналитические возможности.

ANNOTATION

The theoretical and practical aspects of analytical opportunities of the Report on financial results (the report on comprehensive income) are investigated in the article. The structure of the report, the contents of each section is disclosed. The expanded list of indicators of financial results is submitted, and it can be determined by data of financial statements taking into account the interests of interested parties. The absolute and relative measures of financial results of the enterprise are calculated. The offers on increase in analytical opportunities of the Report on financial results (the report on comprehensive income) are proved.

Keywords: income, expenses, financial results, comprehensive income, report on financial results, profit, profitability, analytical opportunities.

Постановка проблеми. В умовах трансформаційних перетворень економіки України актуалізуються питання узагальнення інформації про фінансові результати з огляду на те, що вона дає можливість оцінити ефективність результатів діяльності підприємства, а також визначити

основні джерела його фінансування. Такі дані необхідні для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Економічна категорія прибутку не є сталою і розвивається паралельно з управлінськими процесами, потребуючи сьогодні певного практичного вираження. Саме прибуток є стрижнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу та основним спонукальним мотивом діяльності підприємців. Прибуток є основним джерелом фінансування витрат на виробничий і соціальний розвиток підприємства та джерелом формування доходів державного бюджету. Тому в зростанні прибутку суб'єктів господарювання зацікавлені як підприємства, так і держава. В умовах економічної невизначеності, політичної нестабільності та військових дій на сході України залучити в національну економіку іноземні інвестиції надзвичайно важко, тому важливим є акумулювання внутрішнього ресурсу. Все це підвищує роль аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) під час оцінки формування та використання прибутку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні погляди на цю проблему широко висвітлено у працях відомих українських учених-економістів: К. Безверхого, С. Голова, В. Жука, Т. Кучеренко, С. Кучеркової, Є. Мниха, С. Михайловини [8], Ю. Тютюнника, Ю. Цал-Цалко, Я. Шевері [9] та ін., котрі розглядають окремі аспекти аналітичної оцінки фінансових результатів за даними фінансової звітності.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак слід зазначити, що з розвитком ринкових відносин висувуються нові вимоги до підвищення якості аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з боку не тільки зовнішніх, але і внутрішніх користувачів, підвищення прозорості відповідної фінансової звітності і покращення її характеристик і придатності для використання у процесі управління. Крім того, в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації в країні актуалізується потреба дослідження діяльності вітчизняних підприємств з

метою виявлення та усунення чинників негативного впливу на їхні фінансові результати.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних і практичних положень та удосконаленні аналітичних можливостей інформації про фінансові результати (сукупні доходи) на підприємстві, яка придатна для управління в сучасних умовах глобалізаційних процесів економіки України.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах господарювання найбільший інтерес користувачів звітності підприємства проявляється до інформації, що визначає показники фінансових результатів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, що дозволяє розрахувати його рентабельність. Це є необхідним для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Також цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси [1, с. 43]. Оскільки звіт повинен бути легким для розуміння, а результати від усіх операцій мають бути розкриті, то він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівнянну інформацію.

Основне рівняння цього звіту:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати} \quad (1)$$

Складаючи Звіт, необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат звітного періоду за видами діяльності. Під час відображення результатів, пов'язаних зі звичайною діяльністю, у Звіті не дозволяється згортання доходів і витрат, окрім випадків, передбачених відповідними П(С)БО. Загальні правила заповнення звіту визначені в Методичних рекомендаціях № 433 [2].

Звіт про фінансові результати, як правило, хронологічно складається після Балансу та має узгоджуватися з ним за показниками результатів діяльності. Для перевірки відповідності цих звітних форм застосовують формулу 2 [3]:

$$Ч_{фр} = НПК - НПп \pm КП + РП, \quad (2)$$

де Чфр – чистий фінансовий результат (прибуток (збиток)) (форма № 2);

НПК, НПп – нерозподілені прибутки (непокриті збитки) відповідно на кінець і початок звітного періоду (форма № 1);

КП – коригування нерозподіленого прибутку внаслідок виправлення помилок минулих звітних періодів, зміни облікової політики, інших змін (форма № 4);

РП – розподіл прибутку внаслідок виплати дивідендів, здійснення відрахувань до резервного капіталу, спрямування прибутку до статутного капіталу (форма № 4).

За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» цей звіт має вертикальну форму, складається з чотирьох розділів, містить інфор-

мацію за попередній та звітний періоди, що надзвичайно важливо для проведення аналізу (таблиця 1) [4].

Також форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є складником звітності суб'єктів малого підприємництва відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» та Податкового кодексу, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат [5; 6].

Головна відмінність цієї форми від загальноприйнятої полягає в укрупненні статей доходів та витрат і можливості визначити тільки чистий прибуток. З метою підвищення аналітичних можливостей цієї форми звіту для суб'єктів малого підприємництва пропонуємо доповнити її показниками прибутку від операційної діяльності та прибутку до оподаткування.

Згідно з п. 3 р. 1 НП(С)БО 1 сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [4].

Показник сукупного доходу як індикатор змін в активах підприємства є дуже інформативним, оскільки лежить в основі прийняття рішень інвесторами і кредиторами.

Відповідно до п. 4 р. 1 НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, за винятком тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Складання звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) передбачає можливість додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву і код рядка, однак такі додаткові статті повинні відповідати двом критеріям:

1) інформація в них є суттєвою, тобто відсутність її може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

2) оцінка статті може бути достовірно визначена [4].

Однією з цілей звіту про загальний сукупний дохід є намагання розподілити та окремо представити всі компоненти прибутку, оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю.

В узагальненому вигляді розширений перелік показників фінансових результатів, що може бути визначений за даними фінансової звітності з огляду інтересів зацікавлених сторін, подано у таблиці 2 [7, с. 198–199].

Нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до НП(С)БО 1 забезпечили наближення складу цього звіту до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід, що регламентований МСБО 1.

Таблиця 1

Структура Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

№ розділу	Назва розділу	Зміст розділу
I	Фінансові результати	Визначаються фінансові результати основної діяльності, звичайної діяльності, чистий прибуток (збиток)
II	Сукупний дохід	Призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу.
III	Елементи операційних витрат	Для цілей аналізу визначаються п'ять основних елементів витрат: матеріальні втрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
IV	Розрахунок показників прибутковості акцій	Для акціонерних товариств визначається середньорічна кількість звичайних акцій, розподілений чистий прибуток на акцію, розподілений прибуток на акцію

Джерело: сформовано авторами за [4]

Таблиця 2

Показники Звіту про фінансові результати (сукупний дохід) з урахуванням послідовності формування та інтересів зацікавлених сторін

Фінансовий результат	Методика розрахунку	Умовні позначення	Група зацікавлених сторін
Валовий (прибуток/збиток) (ВП(З))	$ВП(З) = ЧД - С$	ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) С – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	менеджери, кредитори, працівники підприємства
Фінансовий результат від реалізації (ФРр)	$ФРр = ВП(З) - Ва - Вз$	Ва – адміністративні витрати Вз – витрати на збут	менеджери, кредитори
Фінансовий результат від іншої операційної діяльності (ФРі.оп.)	$ФРі.оп. = Ді.оп. - Ві.оп.$	Ді.оп. – інші операційні доходи Ві.оп. – інші операційні витрати	менеджери підприємства
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/биток) (ФРоп)	$ФРоп = ВП(З) + Ді.оп. - Ва - Вз - Ві.оп.$		менеджери підприємства, кредитори
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності (ФРінв.)	$ФРінв. = Дінв. - Вінв.$	Дінв. – доходи від інвестиційної діяльності Вінв. – витрати від інвестиційної діяльності	менеджери, власники підприємства
Фінансовий результат від фінансової діяльності (ФРф.)	$ФРф. = Дф. - Вф.$	Дф. – доходи від фінансової діяльності Вф. – витрати від фінансової діяльності	менеджери, власники підприємства
Фінансовий результат до оподаткування (ФРоп)	$ФРоп = ФРоп. + ФРінв. + ФРф$	-//-	менеджери, власники підприємства
Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток) (ЧФР)	$ЧФР = ФРзвич. \pm В(Д)пп \pm П(З)пд/оп$	В(Д)пп – витрати(дохід) із податку на прибуток П(З)пд./оп – прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування	менеджери, працівники, власники підприємства
Капіталізований прибуток (Пк)	$Пк = ЧФР - ДВ$	ДВ – дивідендні виплати	менеджери, власники, акціонери, інвестори
Сукупний дохід (СД)	$СД = ЧФР + ІСДоп$	ІСДоп – інший сукупний дохід після оподаткування	менеджери, працівники, власники підприємства

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) розкривається облікова інформація за всіма статтями доходів і витрат, що групуються за їх характером. До складу іншого сукупного доходу входять статті доходів і витрат, що не визнаються у складі прибутку або збитку, а саме: результати переоцінки осно-

вних засобів і нематеріальних активів, накопичені курсові різниці від перерахунку фінансової звітності господарської одиниці за межами України, результати переоцінки фінансових активів, призначених для продажу, частка іншого сукупного доходу асоційованого (спільного) підприємства, інші сукупні доходи [8].

Мета аналізу фінансових результатів діяльності підприємства за даними фінансової звітності полягає у забезпеченні користувачів інформації фінансової звітності даними для прийняття управлінських рішень на основі оцінки показників прибутку і рентабельності, насамперед стосовно доцільності потенційної або подальшої участі у капіталі підприємства та надійності підприємства як бізнес-партнера. Саме аналіз дозволяє виявити причини збитковості, встановити резерви зростання прибутку, визначити рівень податкового навантаження, дозволяє оцінити інвестиційну та контрагентську привабливість підприємства на основі розрахованих ключових параметрів, які об'єктивно і точно відображають ефективність його діяльності.

Першочергове завдання аналізу фінансових результатів діяльності підприємства полягає в оцінці доходів, витрат, прибутку, збитку, іншого сукупного доходу, сукупного доходу за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) методами вертикального й горизонтального аналізу.

Вважаємо, що перелік традиційних об'єктів аналізу, представлений абсолютними показниками доходів, витрат, прибутку, збитку, потребує розширення з урахуванням змістовного оновлення Звіту про фінансові результати шляхом включення до переліку показників іншого сукупного доходу та сукупного доходу.

Доходи та витрати – економічні категорії, рівень яких визначає величину прибутку і рентабельності підприємства. Доходи та витрати визначають згідно з П(С)БО та відображаються у Звіті про фінансові результати в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей (рис. 1) [8; 9, с. 406].

Господарські операції з елементами власного капіталу, які впливають на сукупний дохід, утворюють дві групи: доходи і витрати, які формують чистий фінансовий результат та обліковуються на рахунках 7 і 9 класів; інший сукупний дохід [9, с. 407].

Інший сукупний дохід, згідно НП(С)БО 1, – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства. До них віднесені: дооцінка (уцінка) необоротних активів; дооцінка (уцінка) фінансових інструментів; накопичені курсові різниці (які виникають за фінансовими інвестиціями у господарські одиниці за межами України); частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств; інший сукупний дохід. Причому виникають питання щодо останнього складника (інших елементів сукупного доходу, які не увійшли у наведений перелік). Ні в НП(С)БО 1, ні у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [2] жодних пояснень стосовно цієї статті не наведено. Користуючись визначенням інших сукупних доходів та Інструкцією про застосування плану рахунків [10], Я.В. Шеверя та О.В. Ганусич окреслюють такий їх перелік [9, с. 407]:

– вартість безоплатно отриманих необоротних активів;

– капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів, з наступним коригуванням під час вибуття такого капіталу.

Отже, формула для визначення сукупного доходу (СД) має вигляд:

$$СД = ЧФР + ІСД, \quad (3)$$

де ЧФР – чистий фінансовий результат,

ІСД – інший сукупний дохід після оподаткування.

За статтями Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) підприємства можна визначити показник податкового навантаження з податку на прибуток як відношення податку на прибуток до доходу підприємства. Звіт про фінансові результати забезпечує можливість визначення податкового навантаження з податку на прибуток залежно від цілей аналізу: шляхом визначення частки витрат (доходів) з податку на прибуток у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або у фінансовому результаті; або шляхом визначення частки сумарного обсягу витрат (доходів) з податку на прибуток разом з податком на прибуток, пов'язаним з іншим сукупним доходом, у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або у сукупному доході підприємства.

Інформація щодо рівня податкового навантаження з податку на прибуток важлива для планування шляхів оптимізації оподаткування, тобто вироблення організаційних заходів у межах чинного законодавства, спрямованих на збільшення грошових потоків підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів, за умови недопущення штрафних санкцій.

Аналіз за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) дозволяє надати користувачеві інформацію щодо сукупного впливу доходів і витрат підприємства на суму валового прибутку (збитку), розрахованого на підставі визначення динаміки основних елементів валового доходу.

Для проведення вертикального аналізу за даними звіту обрахуємо загальну величину доходів і витрат товариства (табл. 3).

Вертикальний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів досліджуваного підприємства показав, що темпи зростання загальних витрат порівняно із загальними доходами негативно вплинули на фінансові результати діяльності підприємства – якщо у базисному періоді товариство отримало 29 406 тис. грн. прибутку, то у звітному періоді чистим результатом є збиток у сумі 1375 тис. грн. Збільшення частки виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у загальних доходах на 0,66% порівняно з попереднім роком незначне, але те, що її величина перевищує 99%, підтверджує, що основний дохід підприємство отримує від опе-

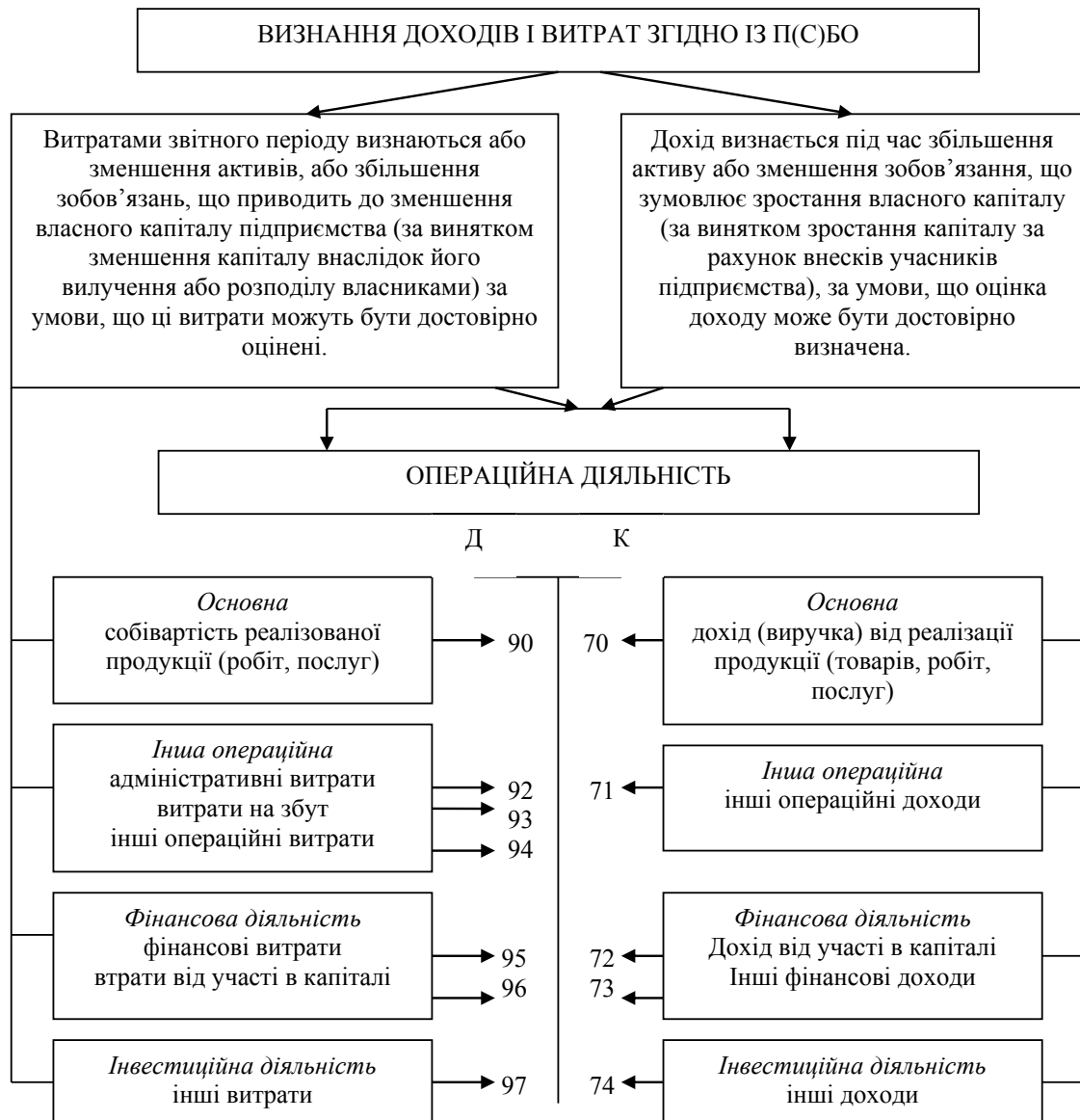


Рис. 1. Порядок визнання доходів і витрат та їх відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

раційної діяльності. Досліджуване підприємство отримує від операційної діяльності збиток, при цьому простежується тенденція зміни збитковості результату до оподаткування та отримання чистого збитку у звітному році на відміну від чистого прибутку попереднього року.

Слід зауважити, що за аналізований період на досліджуваному підприємстві статті сукупного доходу повністю сформовані сумою чистого прибутку і збитку відповідно.

Як показали результати аналізу складу операційних витрат, на досліджуваному підприємстві спостерігається негативна динаміка зростання їх суми на 11 874 тис. грн. порівняно з минулорічним показником. Але при цьому можна констатувати позитивні структурні зміни складу цих витрат, а саме: частка матеріальних витрат зменшилася на понад 11%, що свідчить про зниження матеріаломісткості виробництва,

а питома вага витрат на оплату праці зростає на 1,55%. Це незначне зростання зарплатомісткості продукції свідчить про неефективну політику щодо витрат на оплату праці персоналу і не стимулює працівників підприємства. Значне зростання питомої ваги інших операційних витрат вимагає детального аналізу їх складу на предмет оцінки їх доцільності та ефективності.

Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу. Прибуток може відрізнятися від реальної величини грошових коштів на величину несплаченої дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань тощо. У результаті у фінансовій звітності може бути завищений обсяг прибутку і, відповідно, оцінка рентабельності буде недостовірною, адже підприємство при цьому відчуватиме нестачу грошових

Таблиця 3

Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Селищанське», 2016–2017 рр.

Показник	2016 р.		2017 р.		Відхилення відносного показника (5–3)
	Абсолютний показник, тис. грн.	Відносний показник, %	Абсолютний показник, тис. грн.	Відносний показник, %	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	47766	99,18	17606	99,84	+0,66
Інші операційні доходи	393	0,82	17	0,09	-0,73
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	12	0,07	+0,07
Дохід з податку на прибуток	-	-	-	-	-
Всього доходів	48159	100,00	17635	100,00	x
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	17323	92,38	9960	52,39	-39,99
Адміністративні витрати	315	1,68	1002	5,27	+3,59
Витрати на збут	777	4,14	6979	36,72	+32,58
Інші операційні витрати	338	1,80	1069	5,62	+3,82
Фінансові витрати	-	-	-	-	-
Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-
Інші витрати	-	-	-	-	-
Витрати з податку на прибуток	-	-	-	-	-
Всього витрат і вирахувань	18753	100,00	19010	100,00	x
Валовий прибуток	30443	x	7646	x	x
Прибуток від операційної діяльності	29406	x	(1387)	x	x
Фінансовий результат до оподаткування	29406	x	(1375)	x	x
Чистий фінансовий результат	29406	x	(1375)	x	x
Сукупний дохід	29406	x	(1375)	x	x
Сума операційних витрат підприємства, з них	19571	100,0	31445	100,0	x
Матеріальні витрати	11472	58,62	14912	47,43	-11,19
Витрати на оплату праці	1520	7,77	2932	9,32	+1,55
Відрахування на соціальні заходи	325	1,66	660	2,10	+0,44
Амортизація	2542	12,98	2459	7,82	-5,16
Інші операційні витрати	3712	18,97	10482	33,33	+14,36

коштів. І навпаки, обсяг прибутку може бути незначним, а фінансовий стан – абсолютно стійким. Крім того, на практиці чимало вітчизняних підприємств використовують схеми «оптимізації оподаткування», що приводить до зниження прибутку з метою зменшення бази оподаткування. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв'язку з аналітичною оцінкою грошових потоків підприємства.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень керівництво підприємства потребує більш детальної інформації про фінансові результати його діяльності за певний аналітичний період. Тому цілком погоджуємось із пропозицією Я.В. Шевері та О.В. Ганусич про те, що для покращення аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) на підприємствах необхідно здійснювати розмежування фінансового результату від операційної діяльності на фінансовий результат від основної діяльності та фінансовий

результат від іншої операційної діяльності та здійснювати їх відокремлений облік [9, с. 409].

Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використання ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують не лише абсолютну ефективність діяльності підприємства, а й відносну. Для цього співвідносять отриманий ефект із понесеними витратами, тобто розраховують показники рентабельності.

Залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, тобто з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності, Т. Стаднюк виділяє три групи показників рентабельності [11, с. 130]:

1. Рентабельність активів (показує ефективність використання майна підприємства – економічна рентабельність) і капіталу (засвідчує ефективність управління капіталом підприємства – фінансова рентабельність). Ці коефіцієнти обчислюють за допомогою співвідношення величини прибутку до середньорічної величини

майна чи власного капіталу. Потрібно зауважити, що з появою Розділу II «Сукупний дохід» Форми № 2 доречно під час розрахунку вищезазначених коефіцієнтів у знаменнику використовувати не чистий фінансовий результат (р. 2350), а сукупний дохід (р. 2465).

2. Рентабельність продажів (визначає ефективність продажу продукції з погляду отриманого прибутку – валового, операційного або чистого). Зазначені показники розраховують за допомогою зіставлення відповідного показника прибутку (р. 2090; р. 2190; р. 2350) до чистого доходу від реалізації прибутку (р. 2000).

3. Третя група показників рентабельності формується аналогічно першій і другій, однак замість прибутку у розрахунок береться чистий приплив грошових коштів [12, с. 252]. У західній обліково-аналітичній практиці досить широко застосовують цю методику. Доцільно впроваджувати цю методику й у вітчизняну практику, адже реальні можливості будь-якого підприємства у підсумку визначаються не фінансовим результатом, а здатністю генерувати грошові потоки. Використання непрямого методу розрахунку потоку грошових коштів у результаті операційної діяльності дасть змогу уточнити різницю між фінансовим результатом діяльності у вигляді прибутку (збитку) та реальними грошовими коштами.

Показники рентабельності дозволяють оцінювати результати вкладених ресурсів. У сучасній практиці виокремлюють такі основні групи показників рентабельності: рентабельність підприємства, рентабельність продукції, рентабельність активів (капіталу) підприємства.

У таблиці 4 наведено аналіз прибутковості ТОВ «Селищанське», що дозволяє оцінити не просто результати діяльності, а також і ефективність господарського процесу.

У ТОВ «Селищанське» за досліджуваній період показники рентабельності значно погіршилися, хоча загалом виробництво є рентабельним, а позареалізаційні операції сформували у звітному періоді негативний фінансовий результат. На погіршення показників основний вплив має збільшення суми витрат товариства.

Під час визначення показників рентабельності застосовують різні види прибутку, що дозволяє дійти висновків про вплив на рентабельність інших доходів і витрат, прибутків і збитків.

Під час аналізу шляхів підвищення рентабельності важливо розрізняти вплив зовнішніх та внутрішніх факторів. Такі показники, як ціна продукту і ресурсу, обсяг використовуваних ресурсів та обсяг виробництва продукції, прибутку від реалізації та рентабельності (доходності) продажів, знаходяться між собою у тісному функціональному зв'язку.

З метою підвищення дієвості проведення аналізу рентабельності пропонуємо доповнити групу витратних показників рентабельності показником «рентабельність основної операційної діяльності», який розраховується як відношення прибутку від основної операційної діяльності до операційних витрат основної діяльності. Це зумовлено тим, що саме рентабельність основної операційної діяльності характеризує ефективність виробництва та реалізації продукції, яка є основною метою створення підприємства.

Висновки. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) передбачено визначення фінансового результату від операційної діяльності, фінансового результату до оподаткування та чистого фінансового результату. Крім того, Звіт про фінансові результати можна доповнювати додатковими статтями, передбаченими в додатку 3 до НП(С)БО 1, за умови, що

Таблиця 4

Аналіз рентабельності ТОВ «Селищанське», 2016–2017 рр.

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення, (+, -)
1.	Валовий прибуток, тис. грн.	30443	7646	-22797
2.	Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	29406	(1387)	-30793
3.	Чистий прибуток, тис. грн.	29406	(1375)	-30781
4.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	47766	17606	-30160
5.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	17323	9960	-7363
6.	Витрати операційної діяльності, тис. грн.	17661	11029	-6632
7.	Середня величина активів, тис. грн.	98015,5	117326,5	+19311,0
8.	Середня величина власного капіталу, тис. грн.	91922,0	105941,5	+14019,5
9.	Рентабельність (збитковість), %:			
	реалізованої продукції (р.1 : р.4)·100	175,7	76,8	-98,9
	продажу (р.3 : р.4)·100	61,6	-7,8	-69,4
	операційної діяльності (р.2 : р.6)·100	166,5	-12,6	-179,1
	активів (р.3 : р.7)·100	30,0	-1,2	-31,2
	власного капіталу (р.3 : р.8)·100	32,0	-1,3	-33,3

інформація є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена.

Визначальне рішення щодо суттєвості інформації необхідно приймати керівництву підприємства, оскільки одна і та сама інформація може бути суттєвою для одного користувача фінансової звітності та несуттєвою для іншого. Тому вважаємо, що інформація у фінансовій звітності повинна бути насамперед доречною, зрозумілою, прозорою та повною мірою відповідати потребам її користувачів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) дозволяє проаналізувати склад, структуру і динаміку доходів і витрат, виявити фактори зміни показників прибутку, оцінити рентабельність діяльності, дає користувачам змогу оцінити результати минулої діяльності підприємства, здатність ефективно використовувати ресурси або ступінь ризику недосягнення очікуваних результатів діяльності.

Необхідність збільшення аналітичних можливостей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) зумовлена підвищенням вимог користувачів фінансової звітності до кількості та якості цієї інформації. Тому, крім введення додаткових статей, пропонуємо змінити структуру цього звіту, що полягає у відображенні фінансових результатів від різних видів діяльності та поетапному визначенні кінцевого фінансового результату.

З метою підвищення дієвості проведення аналізу рентабельності пропонуємо список витратних показників рентабельності доповнити показником «рентабельність основної операційної діяльності».

Одержані аналітичні висновки щодо об'єкта дослідження на підставі проведених розрахунків дають можливість керівникам підприємств та аналітикам отримати відповіді на поставлені ними питання і є основою прогнозування зміни економічного потенціалу сільськогосподарських підприємств.

У подальшому буде здійснено детальне вивчення аналітичних можливостей інших форм фінансової звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Фінансовий аналіз: навч. посібник / За заг. ред. Школьник І.О. [І.О. Школьник, І.М. Боярко, О.В. Дейнека та інші]. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 368 с.
2. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (із змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
6. Податковий Кодекс від 02.12.10 р. № 2755- VI. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=35493. – Назва з екрану.
7. Андросова Т.В. Світовий та вітчизняний досвід визначення фінансового результату як об'єкта моніторингу на торговельному підприємстві / Т.В. Андросова, О.А. Круглова, В.О. Козуб // Проблеми економіки. 2014. № 3. С. 194–201.
8. Михайловина С.О. Особливості складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) у сільськогосподарських підприємствах. URL: <http://lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/757/1/2015.pdf>. – Назва з екрану.
9. Шеверя Я.В. Формування показників Звіту про фінансові результати (сукупні доходи) для управління: організаційно-методичні підходи / Я.В. Шеверя, В.О. Ганусич // Інфраструктура ринку. 2017. Випуск 7. С. 404–411.
10. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99. р. № 291.
11. Стаднюк Т. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств / Т. Стаднюк // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2016. № 1. С. 127–132.
12. Прокопенко Д.А. Порівняння звіту про фінансові результати за П(С)БО та НП(С)БО 1 / Д.А. Прокопенко // Управління розвитком. 2014. № 15 (178). С. 149–150.