

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

РАТУШНА ОЛЬГА ПАВЛІВНА

УДК 657.1:65.011.47:657.44

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ:
МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

**Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Київ – 2013

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Шевчук Володимир Олександрович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
перший проректор, професор кафедри аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Чижевська Людмила Віталіївна,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри господарського і фінансового
контролю

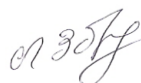
кандидат економічних наук, професор
Куцик Петро Олексійович,
Львівська комерційна академія,
перший проректор,
професор кафедри бухгалтерського обліку

Захист дисертації відбудеться “04” червня 2013 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розіслано “29” квітня 2013 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток і розширення діяльності підприємств залежать насамперед від власних джерел фінансування, одним із яких є одержаний прибуток. Він відображає фінансовий стан підприємства, забезпечує виконання зобов'язань, які виникають у результаті господарської діяльності, характеризує рентабельність виробництва, активів та капіталу і є базою наповнення бюджету країни. Протилежною категорією щодо прибутку є збиток як результат неефективної господарської діяльності підприємства.

Визначення фінансових результатів базується на чинній методиці їх формування та обліку, що повинно забезпечувати достовірні й точні дані про результативність діяльності підприємства. Ці дані необхідні для аналітичної роботи, оскільки це не лише забезпечує перевірку ефективності функціонування, а й дозволяє прийняти економічно обґрунтовані рішення щодо оптимізації використання прибутку або зменшення негативного впливу факторів, що зумовили збитковість діяльності.

Дослідженню процесу обліку й аналізу фінансових результатів присвятили свої праці багато вітчизняних і зарубіжних учених. Визначення сутності та порядку формування фінансових результатів розглядалися у працях таких учених як: А. Бабо, Т. Білик, І. Бланк, О. Вороніна, Л. Дікань, Л. Есманова, С. Кучеркова, Л. Ловінська, Н. Уткіна, В. Шевчук, Д. Янок.

Методику та організацію обліку фінансових результатів досліджували: Ф. Бутинець, М. Ван Бреда, С. Голов, Л. Гуцаленко, М. Дем'яненко, К. Друрі, Г. Кірейцев, М. Корінько, Т. Кучеренко, П. Куцик, О. Левицька, О. Лишиленко, Н. Малюга, Л. Нападовська, В. Пантелєєв, В. Пархоменко, О. Райковська, Н. Уткіна, Е. Хендріксен, Л. Чижевська. Методика аналізу результатів діяльності та фінансового стану підприємств знайшла своє відображення у працях таких дослідників, як: В. Андрійчук, М. Баканов, В. Гордополов, Н. Гордополова, С. Ейлон, О. Зінченко, Т. Ковальчук, В. Мец, Ю. Мороз, В. Моссаковський, О. Олексюк, Г. Савицька, А. Турило, Ю. Тютюнник, Ю. Цаль-Цалко, М. Чумаченко, А. Шеремет.

Зміна вимог користувачів до інформації про діяльність підприємства зумовлює необхідність удосконалення методики та організації обліку й аналізу фінансових результатів. Це стає все більш актуальним з огляду на перехід до складання підприємствами фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому особливо важливим є забезпечення достатньої інформаційної бази для аналізу фінансових результатів. Вказане визначає актуальність теми, мету, завдання та основні напрями проведеного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національної академії статистики, обліку та аудиту на тему "Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація" (номер державної реєстрації 0108U005948) та Уманського національного університету

садівництва за темою “Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в контексті аграрного менеджменту” (номер державної реєстрації 0110U002226), у межах яких проведено дослідження, пов’язане з удосконаленням методики та організації обліку й аналізу фінансових результатів діяльності суб’єктів господарювання.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є формування моделі забезпечення системи управління даними про фінансові результати підприємства, яка базується на розробці рекомендацій з удосконалення методико-організаційних аспектів їх обліку та аналізу. Досягнення зазначеної мети забезпечується виконанням таких завдань:

- дослідити економічну суть понять “фінансові результати” і “прибуток” на підставі існуючих підходів до їх визначення для розуміння природи та джерел походження;
- оцінити інформаційне забезпечення обліково-аналітичними даними різні рівні системи управління;
- проаналізувати методико-організаційне забезпечення обліку доходів і витрат, що формують фінансові результати, для обґрунтування напрямів його удосконалення;
- розглянути методику визначення та організацію обліку фінансових результатів для обґрунтування напрямів його удосконалення для повнішого інформаційного забезпечення системи управління суб’єкта господарювання;
- встановити вплив положень облікової політики підприємства на формування фінансових результатів діяльності підприємства, що дозволить сформулювати основні положення політики щодо відображення доходів, витрат і фінансових результатів в системі обліку;
- проаналізувати існуючу організацію проведення аналітичного дослідження фінансових результатів для можливості обґрунтування цільового підходу до аналізу фінансових результатів за даними фінансової звітності;
- оцінити діючу методичну базу аналізу фінансових результатів, що дозволить визначити методичні прийоми, які сприятимуть підвищенню повноти й об’єктивності такого аналізу;
- обґрунтувати комплексний підхід до аналізу фінансових результатів та адаптувати його до застосування на досліджуваних підприємствах.

Робоча гіпотеза дисертаційної роботи полягає у вдосконаленні системи обліку та аналізу фінансових результатів, що сприятиме підвищенню ефективності системи управління підприємством.

Об’єктом дослідження є процес облікового відображення та аналізу фінансових результатів суб’єктів господарювання.

Предметом дослідження є теоретичні, методико-організаційні та практичні засади обліку й аналізу фінансових результатів як єдиної інформаційної системи про результати діяльності підприємства.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Історичний і логічний методи використано при дослідженні суті фінансових результатів в економічній теорії

та як облікової категорії. Гносеологічний метод дозволив уточнити й поглибити зміст понять “фінансові результати” та “прибуток”. Методи спостереження та групування використано для визначення стану організації обліку й аналізу фінансових результатів, що дозволило систематизувати напрями дослідження. Опрацювання показників і формування комплексного підходу до оцінки фінансових результатів забезпечено методами аналізу та синтезу. Методи економіко-статистичного аналізу використано при оцінці значущості та результативності економічних явищ і процесів на основі математичних перетворень кількісних показників. Метод факторного аналізу застосовувався при з'ясуванні ключових чинників, що впливають на динаміку фінансових результатів. Моделювання застосовано для побудови моделі забезпечення системи управління даними про фінансові результати з метою забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією.

Інформаційною базою дослідження були наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем обліку й аналізу фінансових результатів, матеріали науково-практичних конференцій з питань методики та організації обліку, нормативно-правові акти тощо. Джерелом фактографічної інформації були дані аналітичного й синтетичного обліку та звітності підприємств, на яких проводилося дослідження, довідково-інформаційні видання тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному, методично-організаційному обґрунтуванні, розробленні, апробації та впровадженні рекомендацій з удосконалення обліку та методики аналізу фінансових результатів підприємств. Результати, які становлять наукову новизну, полягають у такому:

вперше:

– запропоновано функціональну модель забезпечення системи управління підприємством даними про фінансові результати, яку побудовано на основі адаптованої обліково-аналітичної системи. Це дозволить підвищити ефективність виконання обліково-аналітичних процедур, що є підґрунтям ухвалення управлінських рішень;

удосконалено:

– організаційні підходи до бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, що підвищує ступінь їх однорідності, дозволяє встановити відповідальних осіб за їх формування та відкриває додаткові можливості для здійснення контролю за ними на різних стадіях і етапах діяльності;

– внутрішньогосподарську звітність про доходи і витрати діяльності та фінансові результати, а також Звіт про фінансові результати (форма № 2), що дає змогу забезпечити належний поточний контроль за господарською діяльністю підприємств та формувати інформаційну базу аналітичних досліджень для користувачів різних рівнів;

– систему аналізу ефективності використання ресурсів підприємства доповненням коефіцієнтами сукупної рентабельності активів та зміни розміру власного капіталу, що дозволить оцінити результативність діяльності підприємства відповідно до загального сукупного прибутку;

– методичні аспекти факторного аналізу прибутку (збитку) основної діяльності підприємства, що базуються на традиційному підході та доповнюються запропонованою восьмифакторною мультиплікативною моделлю, яка дозволяє визначити вплив факторів на чистий прибуток (збиток) на всіх етапах його формування;

дістали подальший розвиток:

– трактування понять “фінансові результати” і “прибуток”, що дозволило охарактеризувати їх з позиції економічного, бухгалтерського та управлінського підходів до визначення;

– структура Положення про облікову політику підприємства в частині організації обліку фінансових результатів, що забезпечить підвищення об’єктивності формування даних про них за різними видами діяльності;

– система функцій економічного аналізу шляхом виокремлення функцій реалізації рішень та моніторингу, що характеризують сучасну роль аналізу в аспекті прийняття управлінських рішень і контролю за ефективністю їх реалізації.

Практичне значення одержаних результатів. Проведене дослідження дало змогу розробити пропозиції з удосконалення методико-організаційних засад обліку та аналізу фінансових результатів підприємств, спрямовані на підвищення оперативності, аналітичності та достовірності інформації для системи управління.

Методичні розробки та рекомендації результатів дослідження було використано в діяльності: Управління економіки Уманської державної районної адміністрації – при розробці Програми економічного і соціального розвитку Уманського району Черкаської області на 2013 р. (довідка № 18-пл від 10.12.2012 р.); ТОВ “Добро” (Черкаська область) – при оцінці результатів діяльності підприємства та складанні плану розвитку підприємства до 2014 р. (довідка № 56 від 07.06.2011 р.); Аудиторської фірми ТОВ БДО (м. Київ) – при проведенні аналізу фінансового стану підприємств; Сидорівської філії СТОВ “Агрофірма Корсунь” (Черкаська область) – при розробці внутрішньогосподарської звітності та аналізі фінансових результатів; ЗАТ ТК “Уманьхліб” (м. Умань) – при організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів і проведенні аналізу фінансових результатів (довідка № 562 від 20.08.2012 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Висновки, пропозиції та рекомендації, у тому числі й ті, що характеризують наукову новизну, одержані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні наукові результати дисертаційної роботи оприлюднені автором і отримали позитивну оцінку на 8 міжнародних і 5 всеукраїнських науково-практичних конференціях: 4-й міжнародній науково-практичній конференції “Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації” (м. Київ, ННЦ “Інститут аграрної економіки” УААН, 18–19 верес. 2008 р.); 3-й міжнародній науково-практичній конференції “Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (м. Київ, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 10–11 жовт. 2008 р.); всеукраїнській науковій

конференції молодих вчених (м. Умань, УНУС, 20 лют. 2009 р.); 7-й міжнародній науковій конференції “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація” (м. Київ, ДАСОА, 27 берез. 2009 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції “Фінансове та облікове забезпечення функціонування аграрних підприємств” (м. Херсон, 16–17 квіт. 2009 р.); 3-й міжнародній науково-практичній конференції “Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин” (м. Умань, УДАУ, 5–6 черв. 2009 р.); 4-й міжнародній науково-практичній конференції “Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин” (м. Умань, УНУС, 20–21 трав. 2010 р.); всеукраїнській науковій конференції молодих вчених (м. Умань, УНУС, 19 лют. 2010 р.); всеукраїнській науковій конференції молодих вчених (м. Умань, УНУС, 18 берез. 2011 р.); 5-й міжнародній науково-практичній конференції “Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин” (м. Умань, УНУС, 19–20 трав. 2011 р.); 7-й міжнародній науково-практичній конференції “Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору” (м. Київ, ННЦ “Інститут аграрної економіки” УААН, 25 лист. 2011 р.); всеукраїнській науковій конференції молодих вчених (м. Умань, УНУС, 15 берез. 2012 р.); 6-й міжнародній науково-практичній конференції “Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин” (м. Умань, УНУС, 17–18 трав. 2012 р.).

Публікації. Результати дослідження та особисті пропозиції автора були опубліковані в 19 наукових працях, з них 5 статей у наукових фахових виданнях загальним обсягом 2,21 друк. арк., та 14 – у матеріалах конференцій та колективних монографіях загальним обсягом 1,96 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст дисертації складає 206 сторінок друкованого тексту. Робота містить 24 таблиці (на 18 сторінках), 61 рисунок (на 31 сторінці), 18 додатків (на 53 сторінках). Список використаних джерел налічує 247 найменувань, поданих на 25 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** визначено актуальність теми дослідження, мету та завдання, об’єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів.

Перший розділ “**Теоретичні аспекти обліку та аналізу фінансових результатів**” присвячено теоретичному обґрунтуванню підходів до визначення суті та змісту поняття “фінансові результати”. Запропоновано функціональну модель забезпечення системи управління даними про фінансові результати.

Дослідженням встановлено три сучасні підходи до визначення суті та змісту фінансових результатів: економічний, бухгалтерський та управлінський (рис. 1).

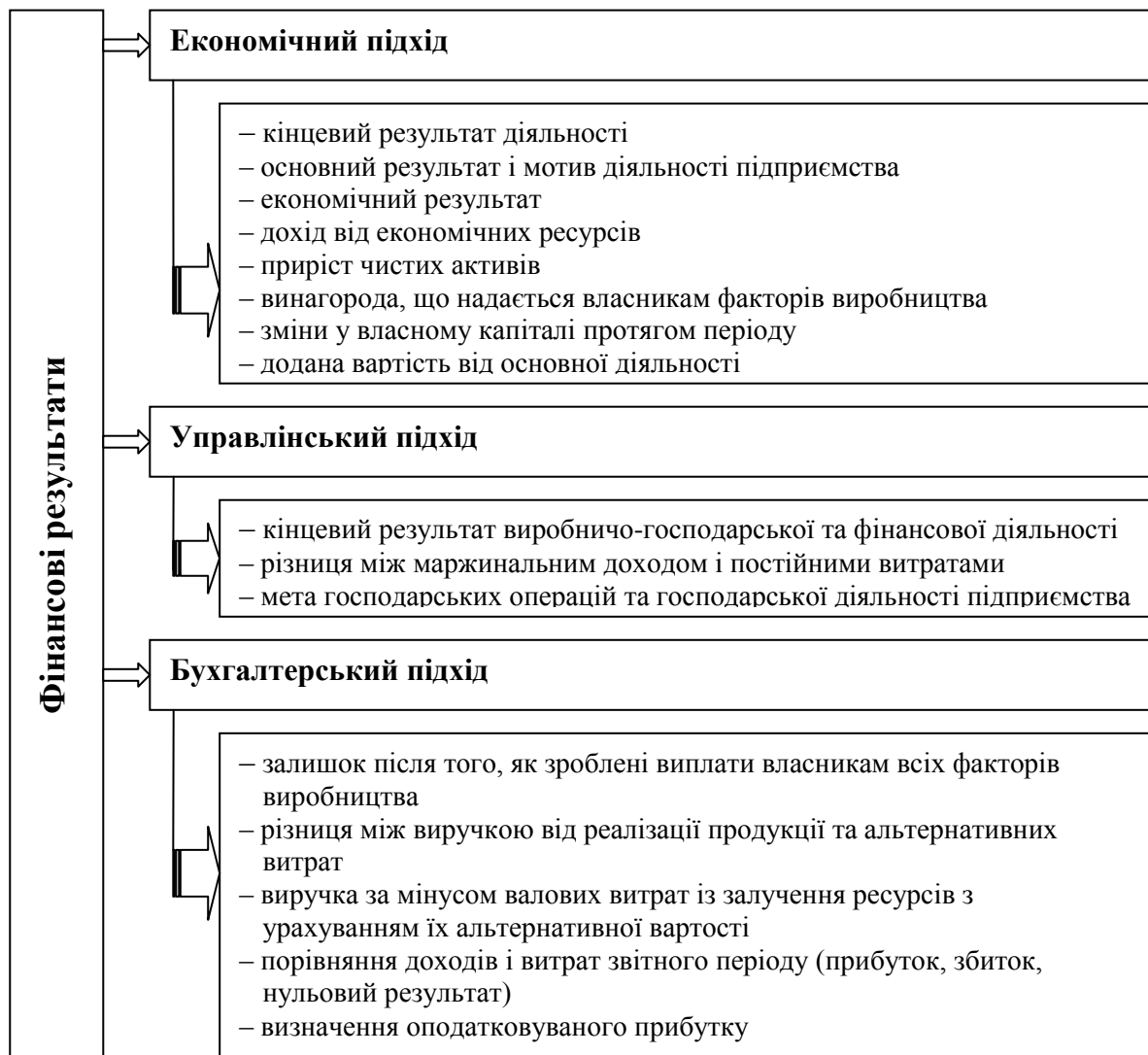


Рис. 1. Тлумачення фінансових результатів за визначеними підходами

Кожен з них характеризується власною інтерпретацією суті фінансових результатів, що відображається в методиці їх визначення, окреслює цільову спрямованість та потребу користувачів у даних. За економічного підходу фінансові результати відображають ефективність використання економічних ресурсів і капіталу підприємства. Бухгалтерський підхід передбачає фактичну реєстрацію та порівняння доходів і витрат для формування фінансових результатів звітного періоду; управлінський підхід – оцінку ефективності управління в межах структурних підрозділів, видів продукції та підприємства в цілому. Це дозволило охарактеризувати фінансові результати з позиції розуміння економічної суті, порядку формування, цільової спрямованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Синтез економічного, бухгалтерського та управлінського підходів забезпечує об’єктивну характеристику поняття “фінансові результати”.

Відсутність єдиного трактування зазначеного поняття зумовила необхідність його уточнення. Фінансові результати – це бухгалтерська категорія, що формується на основі порівняння доходів і витрат звітного періоду для визначення похідних величин (прибуток, збиток, нульовий

результат), які характеризують результативність діяльності підприємства. У запропонованому визначенні відображено зміст, суть та форму прояву фінансових результатів, оскільки вказана категорія виступає узагальнюючою, за результатами формування якої і визначаються показники результативності.

Поняття “прибуток” визначено як категорію, що поєднує позитивну величину фінансового результату та приріст власного капіталу підприємства внаслідок ефективної господарської діяльності та ефективних управлінських рішень. Це визначення забезпечує розуміння вказаного поняття як узагальнюючого результативного показника господарської діяльності підприємства та відображає зміни у власному капіталі внаслідок здійсненої діяльності.

Основним інформаційним джерелом про фінансові результати є дані відображені у фінансовій звітності, реєстрах аналітичного та синтетичного обліку. При цьому доступ до них мають не всі керівники різних рівнів управління підприємством, а зовнішні користувачі обмежені лише фінансовою звітністю. Враховуючи потребу системи управління в інформації про результати діяльності підприємства, запропоновано модель забезпечення управлінської діяльності даними про фінансові результати, яку визначено як сукупність інструментів і методів, притаманних окремим елементам її логічної структури, що забезпечують процес збирання, реєстрації, опрацювання інформації на етапі бухгалтерського обліку, перевірку у процесі внутрішнього контролю, а також аналіз, планування, прогнозування на етапі аналітичної роботи з метою надання користувачам достовірної і неупередженої інформації про результати діяльності.

Основними елементами моделі інформаційного забезпечення управлінської діяльності визначено облік та аналітичну обробку результатів, об'єднаних через обліково-аналітичну систему. Практична реалізація передбачає виконання п'яти послідовних етапів руху інформації про результати діяльності: фіксація фактів здійснення операцій, формування звітності, перевірка достовірності звітної інформації про фінансові результати, аналіз одержаних даних, прийняття рішень. У цей алгоритм включено етап перевірки на рівні внутрішнього контролю, де буде перевірятись облікова інформація про результати діяльності, що надходить до аналітичного відділу та керівництва підприємства. Необхідність включення етапу внутрішнього контролю при формуванні інформації про фінансові результати зумовлена потребою в забезпеченні якості інформації, головними вимірами якої є релевантність, надійність, достовірність.

Отже, дослідження теоретичних аспектів фінансових результатів, формування інформації про них в обліку та використання її в аналізі дало змогу окреслити основні напрями їх удосконалення.

У другому розділі “**Методика та організація обліку фінансових результатів підприємств**” досліджено організаційно-методичне забезпечення обліку доходів, витрат і фінансових результатів, охарактеризовано основні положення облікової політики щодо них.

Ураховуючи необхідність більш чіткої ідентифікації одержаних доходів запропоновано змінити назву рахунку 73 “Інші фінансові доходи” на “Доходи від фінансових інвестицій”. Дивіденди та відсотки виникають у результаті придбання і реалізації фінансових інвестицій. При цьому інвестиції, які не є еквівалентами грошових коштів, є результатами проведення інвестиційної діяльності, а короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції – результатами фінансової діяльності. Тобто на рахунку відображаються доходи фінансової та інвестиційної діяльності, тому назва “Доходи від фінансових інвестицій” відповідатиме характеристиці одержаних доходів.

Вивчення організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів у досліджуваних підприємствах показало відсутність відповідної внутрішньогосподарської звітності, що не дозволяє забезпечити належний контроль за результатами діяльності. Також відсутня зведена інформація для аналітичного відділу підприємства. Тому розроблено форми внутрішньогосподарської звітності для відображення витрат, доходів і результатів діяльності: Звіт про виробничі витрати, Звіт про доходи і витрати діяльності, Звіт про фінансові результати. Для складання фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності запропоновано порядок формування загального сукупного прибутку (збитку) (рис. 2).

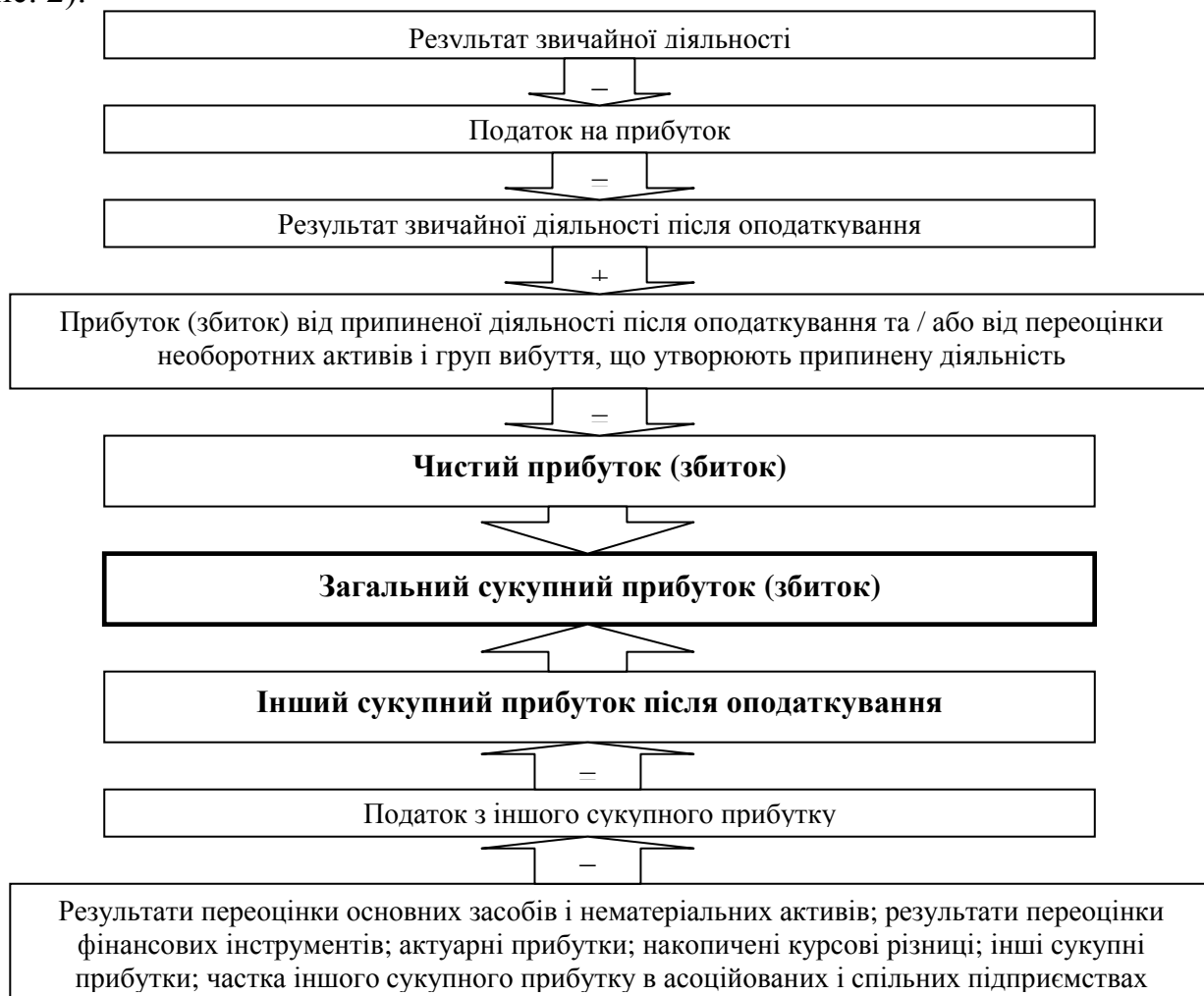


Рис. 2. Порядок формування загального сукупного прибутку (збитку)

Формування результату запропоновано відображати в удосконаленій формі звіту про фінансові результати – Звіт про сукупні прибутки (збитки), який може використовуватися підприємствами, що складають фінансову звітність як за Міжнародними стандартами фінансової звітності, так і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Дослідженням встановлено формальний підхід переважної більшості підприємств до формування Положення про облікову політику та неналежне відображення основних аспектів щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів в ньому. Тому запропоновано відображати окремими підрозділами інформацію за такими напрямками: порядок формування фінансових результатів в розрізі видів здійсненої діяльності; облік доходів діяльності підприємства; облік витрат діяльності підприємства; облік іншого сукупного прибутку; використання прибутку звітного періоду. Кожен підрозділ доцільно деталізувати відповідними положеннями для повного й об'єктивного відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Отже, запропоновані підходи до формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати і напрями удосконалення їх обліку створюють ґрунтовне інформаційне забезпечення для системи управління підприємством і належного проведення аналітичного дослідження результатів його діяльності.

Третій розділ дисертаційної роботи “**Аналіз фінансових результатів діяльності підприємств**” присвячено вивченню організації аналітичного дослідження та розгляду його методичного забезпечення, що дозволило обґрунтувати комплексний підхід до аналізу фінансових результатів за даними фінансової звітності.

За результатами проведеного дослідження виокремлено такі функції економічного аналізу: реалізація рішень та моніторинг. Суть функції реалізації рішень полягає у забезпеченні користувачів різних рівнів управління результатами аналітичного дослідження для прийняття ними управлінських рішень, що впливають на об'єкт аналізу. При цьому важливим є контроль за ефективністю виконання прийнятих рішень за результатами і пропозиціями проведеного дослідження, що забезпечуватиметься реалізацією функції моніторингу.

На основі вивчення алгоритмів аналізу фінансових результатів встановлено відсутність єдиного підходу до організації аналітичного дослідження, що об'єктивно відображає потреби та завдання усіх суб'єктів аналізу. З огляду на це сформовано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів, який включає стадії організації дослідження, необхідні для максимального забезпечення інформаційних потреб усіх суб'єктів управління (рис. 3). Комплексний підхід забезпечується трьома блоками: організаційним – реалізується через розроблений алгоритм проведення аналізу, що складається з послідовних етапів, об'єднаних у відповідні стадії; методичним – забезпечується п'ятьма основними системами (горизонтального, вертикального, порівняльного, факторного аналізу та дослідження беззбиткової діяльності), що

застосовуються при попередній, поточній та підсумковій формі аналітичного дослідження; результативним.



Рис. 3. Комплексний підхід до аналізу фінансових результатів

Дослідження існуючих факторів впливу на результативність діяльності дозволило виокремити класифікаційну групу факторів за ступенем впливу на результат: формуючі (ціна, обсяг реалізації, собівартість реалізації, рівень товарності, постійні та змінні витрати) та додаткові (ресурсне забезпечення, ефективність використання капіталу, місце фірми на ринку, організація управління, фіскальна політика), що дозволило систематизувати фактори впливу відповідно до можливого застосування методик факторного аналізу. Базуючись на традиційному підході до факторного аналізу запропоновано методику розрахунку впливу формуючих факторів на прибуток (збиток)

основної діяльності підприємства (табл. 1). Для дослідження впливу додаткових факторів запропоновано восьмифакторну мультиплікативну модель, яка дозволяє визначити вплив факторів на чистий прибуток (збиток) на всіх етапах його формування:

$$ЧП = \bar{A} \cdot \Phi_{\text{в}} \cdot \frac{1}{П_{\text{пр}}} \cdot \Phi_{\text{оз}} \cdot P_{\text{вв}} \cdot K_{\text{чд}} \cdot K_{\text{нв}} \cdot P_{\text{а}},$$

де $ЧП$ – чистий прибуток (збиток); \bar{A} – середньорічна вартість активів підприємства; $\Phi_{\text{в}}$ – фондовіддача; $П_{\text{пр}}$ – продуктивність праці; $\Phi_{\text{оз}}$ – фондоозброєність; $P_{\text{вв}}$ – валова рентабельність виробничих витрат; $K_{\text{чд}}$ – коефіцієнт окупності чистого доходу; $K_{\text{нв}}$ – коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами; $P_{\text{а}}$ – чиста рентабельність активів.

Таблиця 1

**Складові факторного аналізу прибутку (збитку)
основної діяльності підприємства**

Фактор впливу	Формула розрахунку
Загальна зміна прибутку (збитку), у тому числі:	$I_{\text{п}} = \frac{K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_1)}{K_0(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)}$ $\Delta\Pi = K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_1) - K_0(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)$
вплив обсягу реалізації	$I_{\text{пк}} = \frac{K_1(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)}{K_0(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)}$ $\Delta\Pi_{\text{к}} = K_1(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0) - K_0(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)$
вплив ціни реалізації	$I_{\text{пц}} = \frac{K_1(\text{Ц}_1 - C_0 - BЗ_0)}{K_1(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)}$ $\Delta\Pi_{\text{ц}} = K_1(\text{Ц}_1 - C_0 - BЗ_0) - K_1(\text{Ц}_0 - C_0 - BЗ_0)$
вплив виробничої собівартості	$I_{\text{пс}} = \frac{K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_0)}{K_1(\text{Ц}_1 - C_0 - BЗ_0)}$ $\Delta\Pi_{\text{с}} = K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_0) - K_1(\text{Ц}_1 - C_0 - BЗ_0)$
вплив витрат на збут	$I_{\text{пвз}} = \frac{K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_1)}{K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_0)}$ $\Delta\Pi_{\text{вз}} = K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_1) - K_1(\text{Ц}_1 - C_1 - BЗ_0)$
де K_0 і K_1 – обсяг реалізації продукції у базисному і звітному році відповідно, Ц_0 і Ц_1 – ціна реалізації одиниці продукції у базисному і звітному році, C_0 і C_1 – виробнича собівартість одиниці продукції у базисному і звітному році, $BЗ_0$ і $BЗ_1$ – витрати на збут одиниці реалізованої продукції у базисному і звітному році, $I_{\text{п}}$ – загальна зміна прибутку (збитку), $I_{\text{пк}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни обсягу реалізації, $I_{\text{пц}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни ціни реалізації, $I_{\text{пс}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни виробничої собівартості, $I_{\text{пвз}}$ – зміна прибутку (збитку) під впливом зміни витрат на збут.	

Це дозволило визначити вплив на чистий прибуток (збиток) ресурсного забезпечення підприємства (середньорічна вартість активів, трудові ресурси, необоротні активи) та ефективність їх використання (фондовіддача, фондоозброєність, продуктивність праці), комерційної рентабельності підприємства (валова рентабельність виробничих витрат, коефіцієнт окупності

чистого доходу, коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами) та показника чистої рентабельності активів, який характеризує загальну ефективність діяльності підприємства.

Результати дослідження свідчать, що за значної кількості застосовуваних коефіцієнтів рентабельності, більшість із яких характеризують ефективність використання ресурсів, капіталу й активів за значенням прибутку (збитку), виникає потреба в розширенні системи коефіцієнтного аналізу. Для оцінки господарської діяльності підприємства не лише за значенням чистого прибутку (збитку), а й за результатами змін у розмірі власного капіталу підприємства за звітний період (прибутки (збитки), не враховані при визначенні фінансового результату) застосовано: коефіцієнт сукупної рентабельності активів ($K_{cp} = \frac{СП}{A}$), що характеризує загальний сукупний прибуток підприємства, одержаний на одну гривню середньорічної вартості активів; коефіцієнт зміни розміру власного капіталу ($K_{звк} = \frac{ІСП}{ВК}$), що характеризує зміну розміру власного капіталу підприємства внаслідок проведення господарських операцій, а не операцій з власниками. У формулах K_{cp} – коефіцієнт сукупної рентабельності активів, $СП$ – загальний сукупний прибуток за період, \bar{A} – середня вартість активів за період, $K_{звк}$ – коефіцієнт зміни розміру власного капіталу, $ІСП$ – інший сукупний прибуток за період, $\bar{ВК}$ – середня вартість власного капіталу за період.

Отже, удосконалення методики аналізу фінансових результатів, зокрема через комплексний підхід до його організації та проведення, поглиблення аналітичних розрахунків їх формування, де важливою складовою є факторний аналіз, розширює можливості системи управління діяльністю підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення системи обліку та аналізу фінансових результатів підприємств. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у такому:

1. У результаті аналізу наукових праць встановлено існування трьох основних підходів до визначення сутності та змісту фінансових результатів, а саме: економічного, бухгалтерського та управлінського. Кожен з них характеризується власним трактуванням поняття “фінансові результати”, проте не відображає суть цього поняття та ототожнює його з поняттям “прибуток”. Ґрунтуючись на аналізі підходів, сформульовано визначення фінансових результатів як бухгалтерської категорії, що формується на основі порівняння доходів і витрат звітного періоду для визначення похідних величин (прибуток, збиток, нульовий результат), які характеризують результативність діяльності підприємства. При цьому прибуток визначено як категорію, що поєднує

позитивну величину фінансового результату та приріст власного капіталу підприємства внаслідок ефективної господарської діяльності та ефективних управлінських рішень. Це забезпечує характеристику категорії “фінансові результати” як таку, що формує показники результативності: прибуток, збиток, нульовий результат, а категорію “прибуток” – як узагальнюючий результативний показник господарської діяльності підприємства, що відображає зміни у власному капіталі внаслідок здійсненої діяльності.

2. Обмеженість доступу користувачів до інформації про результативність діяльності підприємства та проведення аналітичних досліджень лише за даними фінансової звітності (зовнішні користувачі) та реєстрів обліку (внутрішні користувачі) зумовлюють неповноту та необґрунтованість оцінки господарської діяльності. З метою підвищення ефективності виконання обліково-аналітичних процедур у процесі аналізу фінансових результатів запропоновано модель забезпечення управлінської діяльності даними про фінансові результати. Ця модель визначена як сукупність інструментів і методів, притаманних окремим елементам її логічної структури, що забезпечують процес збирання, реєстрації, опрацювання інформації на етапі бухгалтерського обліку, перевірку у процесі внутрішнього контролю, а також аналіз, планування, прогнозування на етапі аналітичної роботи з метою надання користувачам достовірної та неупередженої інформації про результати діяльності. Практична реалізація моделі передбачає п'ять послідовних етапів, руху інформації про результати діяльності: фіксація фактів здійснення операцій; формування звітності; перевірка достовірності звітної інформації про фінансові результати; аналіз одержаних даних; прийняття рішень. Застосування моделі дозволить сформувати інформаційне забезпечення для управління діяльністю підприємства щодо одержаного фінансового результату.

3. Для забезпечення відповідності назв рахунків змісту операцій, які відображаються на них, запропоновано змінити назву рахунку 73 на “Доходи від фінансових інвестицій”. Дивіденди, відсотки, інші фінансові доходи підприємства одержують за результатами операцій з довгостроковими та короткостроковими фінансовими інвестиціями. На рахунку відображаються доходи, що виникають у результаті проведення інвестиційної та фінансової діяльності. Запропонована назва повніше відповідатиме змісту операцій, що відображаються на ньому.

4. Оцінка організації обліку доходів і витрат у досліджуваних підприємствах показала відсутність відповідної внутрішньогосподарської звітності, що зумовлює неналежний контроль за результатами діяльності та відсутність зведеної інформації для аналітичного дослідження на підприємствах. З цією метою розроблено форми внутрішньогосподарської звітності для відображення виробничих витрат, витрат і доходів діяльності та фінансових результатів у розрізі здійснених видів діяльності: Звіт про виробничі витрати, Звіт про доходи і витрати діяльності, Звіт про фінансові результати. Кожна форма узагальнює результати діяльності підприємства за відповідний період, що дозволяє контролювати та аналізувати її ефективність.

5. Для формування звіту про фінансові результати відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності запропоновано удосконалену форму Звіту про фінансові результати – Звіт про сукупний прибуток (збиток), який є придатним і для використання підприємствами, що подають звітність за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Ця форма поєднує бухгалтерський та економічний підходи до визначення фінансових результатів і відображає не лише результат порівняння доходів і витрат звітного періоду, а й зміни у розмірі власного капіталу внаслідок здійснених господарських операцій.

6. Дослідження свідчить про формальний підхід підприємств до формування Положення про облікову політику або навіть про його відсутність взагалі. При цьому у прийнятих положеннях неналежну увагу приділено обліку доходів, витрат і фінансових результатів. Це не дозволяє підприємствам інструментами обліку впливати на розмір фінансових результатів. Для цього в Положенні про облікову політику підприємства запропоновано відображати окремими підрозділами інформацію за такими напрямками: порядок формування фінансових результатів у розрізі видів здійсненої діяльності; облік доходів діяльності підприємства; облік витрат діяльності підприємства; облік іншого сукупного прибутку; використання прибутку звітного періоду. Кожен підрозділ деталізується відповідними положеннями для повного і об'єктивного відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Це дозволяє урахувати особливості діяльності підприємства, впливати на розмір фінансових результатів та детально відображати інформацію про них.

7. Встановлено, що визначені функції економічного аналізу не повною мірою спрямовані на управління об'єктом дослідження. При цьому вони не відображають прийняття рішень за результатами аналітичного дослідження та контролю за ефективністю їх реалізації. На підставі результатів дослідження виокремлено такі функції економічного аналізу: прийняття рішень (полягає у забезпеченні користувачів інформацією для прийняття ними управлінських рішень щодо впливу на об'єкт аналізу) та моніторинг (контроль за ефективністю реалізації прийнятих рішень за результатами і пропозиціями проведеного аналітичного дослідження), що відображають сучасні потреби у проведенні аналітичного дослідження.

8. Для повної та об'єктивної характеристики фінансових результатів діяльності підприємства запропоновано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів, який охоплює всі стадії організації аналітичного дослідження. Застосування цього підходу забезпечуватиметься виконанням трьох блоків: організаційного, методичного та результативного, які деталізовано за відповідними етапами алгоритму.

9. Вивченням існуючої класифікації факторів впливу на фінансові результати встановлено відсутність класифікаційної ознаки: ступінь впливу на фінансові результати. За нею здійснюється поділ на формуючі (ціна, обсяг реалізації, собівартість реалізації, рівень товарності, постійні та змінні витрати) та додаткові (ресурсне забезпечення, ефективність використання капіталу, місце

фірми на ринку, організація управління, фіскальна політика) фактори, що забезпечить їх систематизацію відповідно до обраної методики аналізу. На основі традиційного підходу запропоновано методику розрахунку впливу формуючих факторів на прибуток (збиток) основної діяльності підприємства, а для розрахунку впливу додаткових факторів – восьмифакторну мультиплікативну модель, що дозволяє визначити вплив факторів на чистий прибуток (збиток) на всіх етапах його формування.

10. За наявності значної кількості коефіцієнтів рентабельності, більшість із яких характеризують ефективність використання ресурсів, капіталу й активів, не знаходить відображення результат зміни розміру власного капіталу внаслідок господарських операцій. Ураховуючи формування окремими суб'єктами господарювання фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, запропоновано застосовувати коефіцієнти сукупної рентабельності активів та зміни розміру власного капіталу. Перший характеризуватиме загальний сукупний прибуток підприємства, одержаний на одну гривню середньорічної вартості активів, а другий – ступінь зміни розміру власного капіталу підприємства внаслідок проведення господарських операцій, а не операцій з власниками. Розрахунок запропонованих коефіцієнтів дозволить оцінити діяльність підприємства не лише за даними щодо прибутку (збитку), й за результатами змін у розмірі власного капіталу підприємства (прибутки (збитки) не враховані при визначенні фінансових результатів).

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Ратушна О. П. Результативність діяльності підприємства // Сучасні аспекти розвитку економіки : [моногр.] / за заг. ред. О. О. Непочатенко, П. К. Бечка / О. П. Ратушна. – Умань : Видавець “Сочінський”, 2010. – Розділ 3.10. – С. 285–291. – 0,35 друк. арк.

2. Ратушна О. П. Облік доходів і витрат інвестиційної і фінансової діяльності // Підвищення конкурентоспроможності виробництва в умовах організаційно-економічних трансформацій : [моногр.] / за ред. Н. О. Лисенко. / О. П. Ратушна. – Умань : Візаві, 2010. – Розділ 3.2. – С. 82–85. – 0,12 друк. арк.

Статті у наукових фахових виданнях:

3. Ратушна О. П. Категорія прибутку: порівняння з позицій бухгалтерського обліку, податкової системи та економічної теорії / О. П. Ратушна // Науковий вісник ДАСОА : зб. наук. праць. – 2009. – № 4. – С. 73–77. – 0,47 друк. арк.

4. Ратушна О. П. Теоретичні основи розрахунку точки беззбитковості / О. П. Ратушна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – Ч. 3. – С. 87–89. – 0,53 друк. арк.

5. Ратушна О. П. Обліково-аналітичне забезпечення аналізу фінансових результатів / О. П. Ратушна // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 72–76. – 0,44 друк. арк.

6. Ратушна О. П. Вплив елементів облікової політики на фінансові результати / О. П. Ратушна // Зб. наук. праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 30. – Ч. 2. – С. 204–208. – 0,47 друк. арк.

7. Ратушна О. П. Факторний аналіз фінансових результатів / О. П. Ратушна // Зб. наук. праць Київ. нац. екон. ун-ту імені Вадима Гетьмана. Спец. випуск присвячено 35-річчю кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК. – 2012. – С. 246–251. – 0,30 друк. арк.

Публікації в інших виданнях:

8. Ратушна О. П. Формування фінансових результатів аграрними підприємствами / О. П. Ратушна // Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації : зб. тез допов. 4-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18–19 верес. 2008 р.) / [відп. за вип. В. М. Жук]. – К. : Юр-Агро-Веста, 2008. – С. 253–256. – 0,19 друк. арк.

9. Ратушна О. П. Визначення “прибутку” в економічній теорії, бухгалтерському обліку та податковій системі / О. П. Ратушна // Тези допов. всеукр. наук. конф. молодих вчених (м. Умань, УНУС, 20 лют. 2009 р.) / відп. ред. А. Ф. Головчук. – Умань, 2009. – Ч. 2. – С. 140–142. – 0,11 друк. арк.

10. Ратушна О. П. Джерела виникнення прибутку / О. П. Ратушна // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез допов. 7-ї міжнар. наук. конф. (м. Київ, 27 берез. 2009 р.). – К. : ДАСОА, 2009. – С. 72–74. – 0,10 друк. арк.

11. Ратушна О. П. Доходи і витрати як складові фінансових результатів / О. П. Ратушна // Фінансове та облікове забезпечення функціонування аграрних підприємств : зб. тез допов. всеукр. наук.-практ. конф. (м. Херсон, 16–17 квіт. 2009 р.). – Херсон : Колос, 2009. – С. 178–181. – 0,11 друк. арк.

12. Ратушна О. П. Варіанти фінансових результатів для підприємств / О. П. Ратушна // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : зб. тез 3-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Умань, УДАУ, 5–6 черв. 2009 р.). – Умань : Видавець “Сочінський”, 2009. – Ч. 2. – С. 106–109. – 0,11 друк. арк.

13. Ратушна О. П. Поняття критичного обсягу виробництва продукції / О. П. Ратушна // Тези допов. всеукр. наук. конф. молодих вчених (м. Умань, 19 лют. 2010 р.) / відп. ред. А. Ф. Головчук. – Умань, 2010. – Ч. 2. – С. 145–147. – 0,11 друк. арк.

14. Ратушна О. П. Аналіз результативності діяльності підприємства / О. П. Ратушна // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : зб. тез допов. 4-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Умань, 20–21 трав. 2010 р.). – Умань : Видавець “Сочінський”, 2010. – Ч. 2. – С. 79–81. – 0,14 друк. арк.

15. Ратушна О. П. Обліково-аналітичне забезпечення підприємства / О. П. Ратушна // Тези допов. всеукр. наук. конф. молодих вчених (м. Умань, 18 берез. 2011 р.) / відп. ред. А. Ф. Головчук. – Умань, 2011. – Ч. 2. – С. 100–101. – 0,11 друк. арк.

16. Ратушна О. П. Інформаційні джерела аналізу фінансових результатів / О. П. Ратушна // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : зб. тез допов. 5-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Умань, 19–20 трав. 2011 р.). – Умань : Видавець “Сочінський”, 2011. – Ч. 2. – С. 84–86. – 0,11 друк. арк.

17. Ратушна О. П. Обліково-аналітичне забезпечення при аналізі результатів діяльності / О. П. Ратушна // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору : зб. тез допов. 7-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, ННЦ “Інститут аграрної економіки” УААН, 25 лист. 2011 р.) / відп. ред. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 321–324. – 0,17 друк. арк.

18. Ратушна О. П. Методи визначення фінансових результатів в світовій бухгалтерській практиці / О. П. Ратушна // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : зб. тез допов. 6-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Умань, 17–18 трав. 2012 р.). – Умань : Видавець “Сочінський”, 2012. – Ч. 2. – С. 58–61. – 0,12 друк. арк.

19. Ратушна О. П. Вплив положень облікової політики на фінансові результати / О. П. Ратушна // Тези допов. всеукр. наук. конф. молодих вчених (м. Умань, 15 берез. 2012 р.) / відп. ред. А. Ф. Головчук. – Умань, 2012. – Ч. 2. – С. 95–97. – 0,11 друк. арк.

АНОТАЦІЯ

Ратушна О. П. Облік і аналіз фінансових результатів: методика та організація. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2013.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики й організації обліку та аналізу фінансових результатів.

На підставі розглянутих підходів до визначення суті та змісту фінансових результатів уточнено трактування понять “фінансові результати” і “прибуток”. Всезростаюча потреба в інформації про результати діяльності визначила необхідність формування моделі забезпечення системи управління даними про фінансові результати, структурними елементами якої є облік і аналіз. З цією метою запропоновано напрями удосконалення обліку фінансових результатів. Розроблено форми внутрішньої звітності підприємства про результати діяльності: Звіт про виробничі витрати, Звіт про доходи і витрати діяльності,

Звіт про фінансові результати. Для формування звіту про фінансові результати відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності удосконалено форму звіту про фінансові результати – Звіт про сукупний прибуток (збиток).

Доповнено функції економічного аналізу функціями прийняття рішень та моніторингу, що характеризують нові вимоги до проведення аналітичного дослідження. Запропоновано комплексний підхід до аналізу фінансових результатів. Визначено класифікаційну групу факторів за ступенем впливу на фінансові результати. Проведено факторний аналіз прибутку (збитку) індексним методом (формуючі фактори) та методом ланцюгових підстановок за запропонованою мультиплікативною моделлю (додаткові фактори). Для характеристики сукупного прибутку (збитку) запропоновано розраховувати коефіцієнт сукупної рентабельності активів і коефіцієнт зміни розміру власного капіталу.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, збиток, сукупний прибуток, облік, аналіз, фінансова звітність.

АННОТАЦІЯ

Ратушная О. П. Учет и анализ финансовых результатов: методика и организация. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2013.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию организации и методики учета и анализа финансовых результатов.

В диссертации на основании изучения имеющихся подходов к определению сущности и значения финансовых результатов уточнено трактовки понятий “финансовые результаты” и “прибыль”, что углубило понимание не только их экономического содержания, но и формы проявления.

Возрастающая потребность в информации о результатах деятельности определила необходимость формирования модели информационного обеспечения управленческой деятельности данными о финансовых результатах. Структурными элементами модели являются учет и аналитическая обработка результатов, а этапами практической реализации – фиксация фактов проведения операций; формирование отчетности; проверка достоверности учетной информации о финансовых результатах; анализ полученных данных и принятие решений.

Для объективного отражения полученных доходов в виде дивидендов и процентов предложено счет 73 назвать “Доходы от финансовых инвестиций”, что обеспечит соответствие содержания и названия счета. Проблема отсутствия внутренней отчетности о результатах текущей деятельности в исследуемых

предприятиях решается на основании предложения о формировании отчетов о доходах, расходах и финансовых результатах: Отчет о производственных затратах, Отчет о доходах и расходах деятельности, Отчет о финансовых результатах.

Финансовый отчет о результатах хозяйственной деятельности предприятия в соответствии с требованиями Международных стандартах финансовой отчетности предлагаем формировать в измененном отчете о финансовых результатах – Отчете о совокупной прибыли (убытке). Общий результат будет определяться как совокупная прибыль (убыток), частью которого будет форма проявления финансовых результатов – чистая прибыль (убыток).

В работе выделены функции экономического анализа: реализация решений и мониторинг, которые отражают новые требования к проведению аналитического исследования. Суть функции реализации решений состоит в обеспечении результатами анализа пользователей для принятия ими управленческих решений, влияющих на объект анализа. При этом важным является контроль эффективности принятых решений по результатам и предложениям проведенного аналитического исследования, что обеспечивается при реализации функции мониторинга.

Изучение порядка организации аналитического исследования позволило сформировать комплексный подход к анализу финансовых результатов, который включает все стадии организации исследования для максимального удовлетворения потребностей всех субъектов управленческой системы.

По результатам исследования выделено классификационную группу факторов по степени влияния на финансовые результаты: формирующие (объем реализации, цена, себестоимость реализации, постоянные и переменные затраты и другие) и дополнительные (ресурсное обеспечение, эффективность использования капитала, организация управления и другие). Проведен факторный анализ прибыли (убытка) традиционным индексным методом (формирующие факторы) и методом последовательных подстановок согласно предложенной мультипликативной модели (дополнительные факторы).

Для характеристики совокупной прибыли (убытка) и прочей совокупной прибыли предложены коэффициент совокупной рентабельности активов и коэффициент изменения размера собственного капитала. Первый коэффициент характеризует общую совокупную прибыль предприятия, полученную на одну гривну среднегодовой стоимости активов. Второй коэффициент отображает степень изменения размера собственного капитала предприятия в результате проведения хозяйственных операций, а не операций с собственниками.

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль, убыток, совокупная прибыль, учет, анализ, финансовая отчетность.

ANNOTATION

Ratushna O. Accounting and analysis of financial results: methodic and organization. – Manuscript.

Dissertation for the degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, 2013.

The thesis is devoted to the substantiation of theoretical positions and the development of practical recommendations for improving the methodic and organization of accounting and analysis of financial result.

Based on the approaches to the determination of nature and content of financial results the interpretation of the concepts "financial results" and "income" is specified. The increasing demand in the information about the results of activity identified the need for a model of an information ensuring of a system of management with the figures about the financial results, the structural elements of this system is accounting and analysis. For this purpose the directions of improvement of accounting of financial results are proposed. The forms of internal statements of operations of an enterprise such as account on productional expences, account on income and expenditure, income statement are elaborated. In accordance with International Financial Reporting Standards the formation of statement of comprehensive income (loss) is developed.

The classificational group of factors according to the degree of impact on financial results is defined. A factor analysis of profit (loss) by the index method (forming factors) and the method of chain substitutions on the proposed multiplicative model (additional factors) is done. For the characterization of comprehensive income it is proposed to calculate the coefficients of the aggregate return on assets and the rate of change of amount of the owner's equity.

Keywords: financial results, profit, loss, comprehensive income, accounting, analysis, financial statement.