

УДК 657.6

**Т.Ю. Мельник**, асистент

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

**АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Кризовий фінансовий стан більшості молокопереробних підприємств України свідчить про необхідність поліпшення інформаційно-аналітичного забезпечення процесу контролю за формуванням фінансових результатів. У статті обґрунтовано доцільність використання індексної системи показників для організації контролю формування фінансових результатів молокопереробними підприємствами, яка дає можливість визначити причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу різноманітних факторів.*

**Ключові слова:** контроль, фінансові результати, система показників, аналітичні процедури, аналітична інформація.

*Кризисное финансовое состояние большинства молокоперерабатывающих предприятий Украины свидетельствует о необходимости улучшения информационно-аналитического обеспечения процесса контроля за формированием финансовых результатов. В статье обоснована целесообразность использования индексной системы показателей для организации контроля формирования финансовых результатов молокоперерабатывающими предприятиями, которая дает возможность определить причины изменения прибыли в динамике в зависимости от влияния разнообразных факторов.*

**Ключевые слова:** контроль, финансовые результаты, система показателей, аналитические процедуры, аналитическая информация.

*The crisis financial state of most dairy enterprises of Ukraine testifies to the necessity of improvement of the information-analytical providing of the financial results forming control process. The article substantiates the expediency of the use of the index system of indicators for organization of the financial results forming control by dairy enterprises, which gives an opportunity to define reasons of profit change in dynamics depending on influence of various factors.*

**Key words:** control, financial results, system of indicators, analytical procedures, analytical information.

**Постановка проблеми.** Молочна промисловість України – одна з провідних галузей агропромислового комплексу України. Але, незважаючи на швидкі темпи зростання та розвитку галузі, українські виробники молочної продукції стикаються в процесі ведення виробничо-фінансової діяльності зі значними перешкодами. Однією з таких проблем є недосконалість та неефективність інформаційного забезпечення процесів, що відбуваються на молокопереробних підприємствах, у тому числі процесу контролю за формуванням фінансових результатів.

Система контролю фінансових результатів на підприємстві є узагальнюючим процесом оцінювання використання всіх ресурсних об'єктів підприємства та полягає у своєчасному виявленні та запобіганні порушенням, які призводять до неефективного функціонування суб'єкта господарювання взагалі, а також у правдивому відображенні результатів його діяльності у фінансовій звітності з метою надання можливості користувачам приймати виважені та своєчасні управлінські рішення.

Виявлення закономірностей і тенденцій розвитку об'єктів контролю, встановлення та оцінювання основних факторів, що позитивно чи негативно впливають на показники стану підконтрольних об'єктів, можливо здійснювати на основі аналітичної інформації. Проте, на жаль, нині на багатьох молочних підприємствах України керівництвом недооцінюється роль аналітичної складової інформаційного забезпечення системи контролю щодо його фінансово-господарської діяльності. Однак саме застосування аналітичних процедур у процесі опрацювання вхідної інформації з метою якісного, достовірного, своєчасного та повного інформаційно-аналітичного забезпечення системи контролю про стан об'єкта контролю приводить до підвищення ефективності всієї системи контролю діяльності підприємства та, відповідно, до поліпшення інформаційного забезпечення системи управління та ефективності прийнятих рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Безпосередньо дослідженню питань використання аналітичних процедур у контролі приділяли увагу Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Барановська, А.М. Карташова, Л.А. Мачкур (досліджувала аналітичне забезпечення стратегічного контролю діяльності підприємств), І.Д. Лазаришина, О.В. Олійник, В.К. Савчук, В.О. Шевчук, Н.І. Петренко.

Водночас варто зазначити, що питання побудови системи показників з метою поліпшення обліково-аналітичного забезпечення системи контролю за формуванням фінансових результатів молокопереробними підприємствами залишаються маловивченими, не мають достатнього наукового обґрунтування та, відповідно, потребують комплексного дослідження та вирішення.

**Метою дослідження** є обґрунтування системи аналітичних процедур для організації контролю формування фінансових результатів молокопереробними підприємствами.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Загальні тенденції та особливості розвитку молочної галузі, у якій здійснюють діяльність досліджувані нами підприємства, має сезонний характер виробництва. Останні роки на розвиток галузі негативно впливають зовнішні фактори, серед яких тенденція до скорочення поголів'я великої рогатої худоби, присутність імпортованих молочних продуктів, недостатня сировинна база, постійні зміни у податковому законодавстві та ін. Вплив кризових явищ молокозаводи відчули на початку 2011 року, який характеризувався зменшенням попиту населення на продукцію високого цінового сегмента у зв'язку зі зменшенням купівельної спроможності населення. За останні роки ситуація в молочної галузі України значно ускладнилась, про що свідчить скорочення з кожним роком темпів виробництва молочної продукції у натуральному вигляді (табл. 1).

Таблиця 1

*Темпи виробництва молочної продукції у натуральному виразі за 2011 рік в Україні [3]*

Найменування продукції за номенклатурою	Код за НПП	Фактично вироблено		Темп зростання (зниження) у % до	
		за грудень	за рік	грудня 2010 р.	2010 р.
Молоко оброблене рідке, т	15.51.11	66341	859062	108,1	106,1
Молоко оброблене рідке для дитячого харчування, т	15.51.11.700	982	10337	117,5	95,5
Вершки жирністю більше 8 %, т	15.51.12	2478	32964	158,0	168,5
Молоко і вершки сухі, т	15.51.20	1885	53485	78,8	78,6
Масло вершкове, т	15.51.30.999	4631	76237	106,4	96,2
Сири жирні, т	15.51.40.999	13135	178581	105,2	86,8
Сир свіжий неферментований та сир кисломолочний, т	15.51.40.300	6016	75269	96,0	96,7
Сир кисломолочний та вироби з нього для дитячого харчування, т	15.51.40.330	138	1315	*	127,9
Сири сичужні, т	15.51.40.500	11552	162690	110,6	87,7
Сир плавлений не тертий і не в порошок, т	15.51.40.700	1583	15891	77,6	79,0
Молоко і вершки згущені з або без додавання цукру та інших підсолоджувальних речовин, т	15.51.51	5436	61033	88,8	91,4
Продукти кисломолочні, т	15.51.52	34667	468914	100,1	98,4
Йогурт не ароматизований, без додавання фруктів, горіхів, какао та інших наповнювачів, т	15.51.52.431	106	1680	73,6	61,4
Йогурт ароматизований чи з додаванням фруктів, горіхів, какао та інших наповнювачів, т	15.51.52.451	5596	79032	112,7	103,1
Продукти кисломолочні для дитячого харчування, т	15.51.52.700	261	2828	127,3	152,0
Казеїн, т	15.51.53.000	66	5737	68,0	120,7

За підсумками 2011 року за окремими видами молочної продукції спостерігалася різноспрямована динаміка обсягів виробництва. Так, зросли обсяги виробництва молока обробленого рідкого (на 6,1 %, до 859 062 т), вершків жирністю більше 8 % (на 68,5 %, до 32 964 т), сиру кисломолочного та виробів з нього для дитячого харчування (на 27,9 % до 1315 т), йогурту ароматизованого чи з додаванням фруктів, горіхів, какао та інших наповнювачів (на 3,1 % до 79 032 т), продуктів кисломолочних для дитячого харчування (на 52,0 % до 2828 т) та казеїну (на 20,7 % до 5737 т). Натомість, скоротилося виробництво всіх інших видів молочної продукції (табл. 1). Але і при такому зменшенні Україна залишається великим виробником молока та займає провідне місце в світовому рейтингу найбільших країн-виробників коров'ячого молока.

Про нестабільний стан розвитку багатьох молокопереробних підприємств України свідчать проведені нами аналітичні дослідження їх прибутковості та рентабельності. Результати дослідження показали, що багато молокопереробних підприємств (які не увійшли до досліджуваної сукупності) у 2011 році через кризовий фінансовий стан не здійснювали (призупинили здійснення) господарської діяльності або отримували дохід внаслідок здавання виробничих приміщень в оренду, тобто не займалися основною діяльністю.

На основі вибіркового дослідження формування фінансових результатів 56 молокопереробних підприємств України (КВЕД 15.51.0 – перероблення молока та виробництво сиру), виявлено, що з кожним роком кількість збиткових підприємств зростає, а прибуткових, відповідно, зменшується (табл. 2).

Стан формування чистого прибутку (збитку) від господарської діяльності досліджуваними молокопереробними підприємствами на основі показників Звіту про фінансові результати наочно продемонстровано в таблиці 2.

Таблиця 2

*Фінансовий чистий результат молокопереробних підприємств України*

Показник	Роки			Відхилення	
	2009	2010	2011	+/-	%
Фінансовий результат (сальдо), тис. грн	48328,0	76046,0	77872,0	29544,0	61,13
Підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, тис. грн	193425,0	265433,0	245490,0	52065,0	26,92
- кількість	38	34	27	-11	-28,95
- у % до загальної кількості*	67,86	60,71	48,21	-19,65	-
Підприємства, які одержали збиток:					
- фінансовий результат, тис. грн	-145097,0	-189387,0	-167618,0	-22521,0	15,21
- кількість	18	22	29	11	61,11
- у % до загальної кількості*	32,14	39,29	51,79	19,65	-

\* Загальна кількість підприємств 56

Джерело: розраховано автором за даними [4].

За даними таблиці 2 видно, що серед 56 досліджуваних молокопереробних підприємств України у 2011 році більше ніж половина (29 підприємств) отримали чистий збиток на загальну суму 167,618 млн грн, тоді як у 2009 році кількість збиткових підприємств становила 18, а сума збитку становила 145,097 млн грн (на 15,2 % менше). Незважаючи на те, що з кожним роком загальна сума отриманого досліджуваними підприємствами чистого прибутку зростала (майже на 27 % у 2011 році в порівнянні з 2009 роком), кількість прибуткових підприємств скоротилася з 38 до 27.

У таблицях 3 та 4 наведено розподіл 56 молокопереробних підприємств за розмірами отриманого чистого прибутку/збитку у 2009-2011 роках.

Таблиця 3

## Розподіл підприємств за розміром отриманого чистого прибутку

(кількість підприємств)

Розмір чистого прибутку	Роки						Відхилення 2011 р. до 2009 р.		
	2009		2010		2011		+/-	%	п. с.
	од.	%	од.	%	од.	%			
Від 0 до 100 тис. грн	7	18,4	4	11,8	6	22,2	-1	-14,3	3,8
Від 100 тис. грн до 500 тис. грн	7	18,4	4	11,8	3	11,1	-4	-57,1	-7,3
Від 500 тис. грн до 1 млн грн	4	10,5	3	8,8	3	11,1	-1	-25,0	0,6
Від 1 млн грн до 5 млн грн	10	26,4	11	32,4	4	14,8	-6	-60,0	-11,6
Від 5 млн грн до 10 млн грн	4	10,5	6	17,6	3	11,1	-1	-25,0	0,6
Більше 10 млн грн	6	15,8	6	17,6	8	29,7	2	33,3	13,9
Всього підприємств	38	100,0	34	100,0	27	100,0	-11	-29,0	0,0

Джерело: розраховано автором за даними [4].

З кожним роком як кількість, так і структура підприємств за розміром отриманого чистого прибутку змінюється. Якщо у 2009-2010 роках за структурою найбільша кількість підприємств отримала прибуток у розмірі від 500 тис. грн до 1 млн грн (відповідно 26,4 % та 32,4 %), то у 2011 році найбільша кількість підприємств (29,7 % від загальної кількості прибуткових підприємств) отримали прибутки в розмірі більше 10 млн грн. Серед досліджуваних підприємств у 2011 році найбільший чистий прибуток отримало Публічне акціонерне товариство "Бершадьмолоко" (Вінницька обл.) – 43 341 тис. грн, на другому місці Публічне акціонерне товариство "Житомирський маслозавод" (м. Житомир) – 34 150 тис. грн.

За даними таблиці 4 видно, що у 2011 році серед 56 досліджуваних підприємств 29 були збитковими, причому збитки 23 підприємств вимірювалися мільйонами гривень. Підприємствами, які за підсумками фінансово-господарської діяльності за 2011 рік отримали більше ніж 10 млн грн збитків, є: Публічне акціонерне товариство "Великобурлуцький сироробний завод" (Харківська обл.) – майже 35 млн грн; Публічне акціонерне товариство "Городенківський сирзавод" (Івано-Франківська обл.) – 19,6 млн грн; Товариство з обмеженою відповідальністю "Молочний Дім" (Дніпропетровська обл.) – 15,5 млн грн; Публічне акціонерне товариство "Ковельмолоко" (Волинська обл.) – 12,0 млн грн та Публічне акціонерне товариство "Криммолоко" (м. Сімферополь) – 10,7 млн грн.

Таблиця 4

## Розподіл підприємств за розміром отриманого чистого збитку

(кількість підприємств)

Розмір чистого збитку	Роки						Відхилення 2011 р. до 2009 р.		
	2009		2010		2011		+/-	%	п. с.
	од.	%	од.	%	од.	%			
Від 0 до 100 тис. грн	1	5,5	5	22,7	0	0,0	-1	-100,0	-5,5
Від 100 тис. грн до 500 тис. грн	2	11,1	3	13,6	4	13,8	2	100,0	2,7
Від 500 тис. грн до 1 млн грн	0	0,0	1	4,6	2	6,9	2	-	6,9
Від 1 млн грн до 5 млн грн	9	50,0	5	22,7	12	41,4	3	33,3	-8,6
Від 5 млн грн до 10 млн грн	3	16,7	2	9,1	6	20,7	3	100,0	4,0
Більше 10 млн грн	3	16,7	6	27,3	5	17,2	2	66,7	0,5
Всього підприємств	18	100,0	22	100,0	29	100,0	11	61,1	0,0

Джерело: розраховано автором за даними [4].

Крім зазначених вище факторів зовнішнього середовища, на фінансово-господарську діяльність молокопереробних підприємств значно впливає недосконалість аналітичних

процедур, які використовуються в процесі опрацювання вхідної інформації про фінансові результати з метою якісного, достовірного, своєчасного та повного аналітичного забезпечення системи контролю про стан останніх, що в свою чергу призводить до зменшення ефективності всієї системи контролю діяльності підприємства. Якісне та своєчасне аналітичне забезпечення системи контролю щодо стану, динаміки та впливу факторів на розмір фінансових результатів дозволить підвищити ефективність контрольної роботи як з погляду отриманих результатів, так і в питаннях її організації.

Під час здійснення контрольних дій (у тому числі в процесі контролю за формуванням фінансових результатів) суб'єкти контролю повинні опиратися на відлагоджену інформаційно-аналітичну базу, тобто на аналітичну інформацію, що обслуговує систему контролю. З позиції її створення, вона знаходиться поза системою контролю, надходить до неї з інших систем (облікової, аналітичної та ін.), переробляється, інтерпретується та моделюється в контрольну інформацію. При цьому основним завданням суб'єктів контролю є вміння чітко орієнтуватися в системі показників, які характеризують динаміку, структуру, розвиток певного об'єкта контролю. Адже саме на основі опрацювання аналітичних даних можна виявити вузькі місця у стані об'єкта контролю та умови порушення нормального процесу його функціонування. На основі опрацювання аналітичної інформації, суб'єкти контролю повинні забезпечувати вище керівництво контрольною інформацією (у вигляді відповідних висновків), щоб воно мало змогу орієнтуватися в ситуації щодо фінансового стану підприємства та приймати виважені управлінські рішення.

До органів (структурних підрозділів) товариства, які здійснюють внутрішній контроль, належать (є суб'єктами контролю): наглядова рада; ревізійна комісія; служба внутрішнього аудиту (товариства не обмежені у використанні інших назв цього структурного підрозділу (наприклад, контрольна-ревізійна служба)); бухгалтерська служба.

Наглядова рада (в т. ч. через постійні чи тимчасові комітети з числа її членів для вивчення і підготовки питань, що належать до компетенції наглядової ради) повинна забезпечити функціонування належної системи контролю, а також здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства, у тому числі забезпечувати підготовку повної та достовірної публічної інформації про товариство.

Порядок утворення і діяльності комітетів встановлюється статутом або положенням про наглядову раду товариства [6].

Ревізійна комісія (ревізор) проводить перевірку фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року, якщо інше не передбачено статутом товариства. Виконавчий орган забезпечує членам ревізійної комісії (ревізору) доступ до інформації в межах, передбачених статутом або положенням про ревізійну комісію [6].

Згідно з Принципами корпоративного управління ревізійна комісія повинна здійснювати оперативний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства через проведення планових та позапланових перевірок [5].

З метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту) [6].

Служба внутрішнього аудиту (або посада внутрішнього аудитора) запроваджується в товаристві за рішенням наглядової ради з метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту.

Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) повинна здійснювати поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства та відповідати за своєчасне виявлення та запобігання відхиленням, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна та коштів товариства. Зокрема, до компетенції служби внутрішнього аудиту повинні належати повноваження щодо:

- контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку;
- контролю за відповідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів, їх належним збереженням;
- експертизи фінансової та операційної діяльності;
- підготовки оглядів діяльності товариства та розроблення рекомендацій щодо підвищення її ефективності [5].

Бухгалтерська служба здійснює поточний контроль щодо узагальнення інформації на рахунках, у тому числі за відображенням всіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах, складенням фінансової звітності, дотриманням законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку.

Саме система показників, сформована внаслідок аналітичного опрацювання первинних (облікових) даних, повинна надавати можливість суб'єктам контролю простежити розвиток та динаміку фінансових результатів діяльності підприємства, а також проконтролювати вплив зміни факторів на зміну їх розміру. Така система показників буде надійним підґрунтям для прийняття виважених управлінських рішень.

Отже, виникає необхідність визначення аналітичних процедур, результатом застосування яких буде сформована система показників, яка буде забезпечувати систему контролю інформацією про стан та динаміку фінансових результатів та вплив зміни факторів на розмір прибутку.

З метою побудови системи показників для аналітичного забезпечення контролю за формуванням фінансових результатів, фінансовий стан підприємства треба систематично й усебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Так, показники прибутковості (рентабельності) забезпечують аналіз та контроль ефективності діяльності підприємства за співвідношенням ефекту (прибутку) і вартості витрачених ресурсів, а також доходів, отриманих у результаті їх використання.

Для оцінювання та контролю ефективності формування поточних витрат (та, відповідно, фінансових результатів від різних видів діяльності) ПАТ «Житомирський маслозавод» використовуємо показники валової, операційної, звичайної і загальногосподарської рентабельності (табл. 5).

Таблиця 5

*Аналіз рівня прибутковості різних видів діяльності ПАТ «Житомирський маслозавод»*

Показник (форма фінансової звітності і рядок)	Роки			Відхилення 2011 р. до 2009 р.	
	2009	2010	2011	+/-	%
1	2	3	4	5	6
Показники за рядками Звіту про фінансові результати, тис. грн					
1. Валовий прибуток (ф.2 р. 050/055)	143573	155802	187406	43833	30,53
2. Собівартість реалізованої продукції (ф.2 ряд 040)	332227	530166	672400	340173	102,39
3. Операційні витрати (ф.2 сума р. 040, 070, 080, 090)	429396	645725	868285	438889	102,21
4. Прибуток (збиток) від операційної діяльності (ф.2 ряд 100/105)	53965	48774	60871	6906	12,80
5. Витрати звичайної діяльності (ф.2 сума р. 040, 070-090, 140-160)	437088	654817	885259	448171	102,54
6. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування (ф.2 р. 170/175)	46389	41552	44645	-1744	-3,76
7. Витрати господарської діяльності (ф. 2 сума р. 040, 070-090, 140-160, 205)	437088	654817	885259	448171	102,54

Закінчення табл. 5

1	2	3	4	5	6
8. Чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності (ф. 2 р. 220/225)	34027	30225	34150	123	0,36
Показники рентабельності (прибутковості), к. (%)					
Валова рентабельність основної діяльності (п. 1 / п. 2 * 100)	43,22	29,39	27,87	-15,34	-
Рентабельність операційної діяльності (п. 4 / п. 3 * 100)	12,57	7,55	7,01	-5,56	-
Рентабельність звичайної діяльності (п. 6 / п. 5 * 100)	10,61	6,35	5,04	-5,57	-
Рентабельність господарської діяльності (п. 8 / п. 7 * 100)	7,78	4,62	3,86	-3,93	-

Джерело: розраховано автором за даними [4].

Оцінивши стан формування фінансових результатів ПАТ “Житомирський маслозавод”, було встановлено, що з кожним роком темпи зростання поточних витрат переважають темпи зростання доходів від різних видів діяльності, що в свою чергу призводить до зниження рівня рентабельності (прибутковості) різних видів діяльності.

Так, значення показника валової рентабельності основної діяльності підприємства свідчить, що у 2011 році з 1 грн виробничої собівартості було сформовано майже 28 к. валового прибутку, який створюється в процесі реалізації продукції. Значення цього показника протягом досліджуваного періоду зменшилось майже на 15,3 %, що свідчить про зниження ефективності формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції та загальновиробничим управлінням.

Зниження рівня рентабельності операційної діяльності ПАТ “Житомирський маслозавод” дає можливість зробити висновок про зменшення ефективності операційних витрат, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості, загальногосподарським управлінням і збутовою діяльністю та іншими операційними витратами. Показник рентабельності показує, що сума операційного прибутку, одержана в розрахунку на 1 грн операційних витрат протягом 2009-2011, зменшилася на 5,56 к. і у 2011 році становила 7,01 к.

Перевищення темпів зростання всіх видів витрат, які можливо передбачити на підприємстві, над темпами зростання прибутку у 2011 році в порівнянні з 2009 роком призвели до зменшення рівня рентабельності звичайної діяльності підприємства на 5,57 %. Таким чином, у 2011 році 1 грн звичайних витрат, за участю яких безпосередньо здійснюється господарська діяльність, було створено 5,04 к. фінансового результату.

Позитивне значення рівня прибутковості господарської діяльності підприємства протягом досліджуваного періоду свідчить про те, що загальний фінансовий результат (сальдо), отриманий суб'єктом господарювання перевищував всі поточні витрати, які виникали в процесі господарювання, в той же час, значення цього показника у 2011 році в порівнянні з 2009 роком зменшилося вдвічі.

Побудована система показників надає можливість контролювати стан та зміни у сформованих фінансових результатах підприємства як за абсолютними показниками, так і за рівнем прибутковості (рентабельності) його господарської діяльності.

Результати розрахунку відносних показників інтенсивності (співвідношення доходів і витрат) створюють умови для виявлення суб'єктом контролю невідповідності витрат доходам у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.

Система показників, яка будується для інформаційно-аналітичного забезпечення системи контролю за формуванням фінансових результатів, поділяється на індивідуальну та загальну.

Система індивідуальних показників використовуються в процесі контролю формування фінансових результатів окремого об'єкта господарювання підприємства.

На підприємстві формування фінансового результату (прибутку або збитку) здійснюється за рахунок окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг), виробництво та реалізація яких є основною метою створення та функціонування суб'єкта господарювання. Будь-яке молокопереробне підприємство створює і реалізує різноманітні об'єкти, кожен з яких має певну собівартість та приносить певну виручку. Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства.

Отже, у ході аналізу та контролю основну увагу необхідно акцентувати на величині валового прибутку як основного складового фінансових результатів підприємства. Валовий прибуток визначається як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Він характеризує ефективність роботи структурних підрозділів за центрами витрати і центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних із виготовленням продукції та загальновиробничим управлінням, а також визначення виробничої собівартості. Цей показник дає змогу проконтролювати, скільки валового прибутку створюється виробничими підрозділами підприємства.

У результаті впливу зовнішніх і внутрішніх факторів валовий прибуток звітного періоду може відрізнитися від прибутку за базисний період або плановий. У зв'язку з цим у ході аналізу важливо всебічно вивчити фактори, що впливають, і визначити ступінь впливу кожного з них.

Виходячи із вищезазначеного, основними факторами, які впливають на величину валового прибутку і виступають об'єктами аналізу та контролю, є:

- ✓ обсяг реалізації і-го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях (К);
- ✓ структура обсягів зміни реалізації продукції в асортименті (С);
- ✓ виробнича собівартість одиниці і-го виду реалізованої продукції (В);
- ✓ рівень цін за одиницю і-го виду продукції (Ц).

Відповідно, модель залежності фінансового результату (ВП) від наведених факторів має такий вигляд:

$$ВП = \sum КР \cdot Ц - \sum КР \cdot ВС = \sum К \cdot (Ц - ВС). \quad (1)$$

Суб'єктам контролю необхідно мати аналітичну інформацію про наведені фактори, оскільки кожен з них спричиняє різний вплив на зміну суми фінансового результату підприємств за показниками динамічного ряду, а саме:

- збільшення обсягу реалізації прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки;
- зниження собівартості збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки;
- при зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в реалізації питомої ваги низькоприбуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток;
- збільшення ціни збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки.

Всі фактори впливають на фінансовий результат як кожен окремо, так і сукупно (синергетичний підхід).

Побудована система індивідуальних показників повинна забезпечувати суб'єктів контролю не тільки інформацією щодо абсолютної зміни розмірів фінансових результатів, а в першу чергу відображати, за рахунок яких саме факторів і на скільки змінився розмір останніх.



У цьому випадку в процесі аналітичного опрацювання первинних даних доцільно застосувати індексну систему показників. Показники – співмножники індексної системи є факторами показника-результату, які визначають його динаміку. Отже, у межах індексної системи можна визначити та на цій основі проконтролювати роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку результату.

Прибуток є результативним показником індексної системи. Його індекс обчислюється як відношення показників періоду, що контролюється, до показників, що, на думку аналітиків, мають модельований рівень.

Вплив зміни кожного з факторів, у свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість [7, с. 429].

Аналіз впливу факторів на зміну прибутку в динаміці можливо поглибити, побудувавши більш складну функціональну взаємозалежність показників з наступним застосуванням її у факторному індексному аналізі на підставі методу ланцюгових підстановок.

Зупинимося на чотирьохфакторній індексній моделі, пов'язаній з формуванням валового прибутку, яка дає можливість визначити причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

Відповідно до прийнятих в індексній теорії правил і сутності досліджуваного явища, можливо побудувати наступну модель факторних індексів:

$$\frac{\Pi_1}{\Pi_0} = \frac{\sum K_1 \cdot \Pi_1 - \sum K_1 \cdot B_1}{\sum K_0 \cdot \Pi_0 - \sum K_0 \cdot B_1} = \left( \frac{\sum K_1 \cdot \Pi_1 - \sum K_1 \cdot B_1}{\sum K_1 \cdot \Pi_0 - \sum K_1 \cdot B_0} \right) \cdot \frac{\sum K_1 \cdot \Pi_0 - \sum K_1 \cdot B_1}{\sum K_1 \cdot \Pi_0 - \sum K_1 \cdot B_0} \cdot \frac{\sum K_0 \cdot \Pi_0 - \sum K_0 \cdot B_0}{\sum K_0 \cdot \Pi_0 - \sum K_0 \cdot B_0} \cdot \frac{\sum K_1 \cdot \Pi_0}{\sum K_0 \cdot \Pi_0} \cdot \frac{\sum K_0 \cdot \Pi_0 - \sum K_0 \cdot B_0}{\sum K_0 \cdot \Pi_0 - \sum K_0 \cdot B_0} \cdot \frac{\sum K_1 \cdot \Pi_0}{\sum K_0 \cdot \Pi_0} \quad (2)$$

де відповідно в базисному і поточному періоді:  $K_0, K_1$  – обсяг реалізованої продукції в асортименті;  $\Pi_0, \Pi_1$  – ціни на продукцію;  $B_0, B_1$  – виробнича собівартість одиниці продукції;  $\Pi_0, \Pi_1$  – валовий прибуток [7, с. 429].

В індексній системі узагальнюючий індекс прибутку ( $I_{\Pi}$ ) розраховується як добуток факторних показників: індексу впливу зміни цін ( $I_{\Pi}$ ), індексу впливу зміни витрат ( $I_B$ ), індексу впливу структурних зрушень в асортименті продукції ( $I_3$ ) та індексу обсягів реалізації ( $I_K$ ), тобто:

$$I_{\Pi} = I_{\Pi} \cdot I_B \cdot I_3 \cdot I_K \quad (3)$$

При цьому в побудованій системі індивідуальних показників загальний індекс відображає відносну величину впливу всіх факторів на зміну прибутку в динаміці, а кожний факторний індекс характеризує відносну величину впливу на зміну відповідного фактора. Різниця між чисельником і знаменником загального індексу покаже суб'єктам контролю суму зміни прибутку в динаміці, а в кожному факторному індексі – суму впливу окремого фактора.

Система загальних показників надає можливість проконтролювати формування створених і чистих фінансових результатів від господарської діяльності підприємства в цілому. Формування фінансового результату (прибутку або збитку) підприємств здійснюється за рахунок чистих доходів від реалізації об'єктів (продукції, товарів, робіт, по-

слуг) основної діяльності (рахунок 70 “Доходи від реалізації”) за вирахуванням витрат, пов’язаних з формуванням виробничої собівартості (рахунок 90 “Собівартість реалізації”), загальногосподарським управлінням (рахунок 92 “Адміністративні витрати”), збутовою діяльністю (рахунок 93 “Витрати на збут”), інших операційних витрат (рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності”) та врахуванням інших операційних доходів (рахунок 71 “Інший операційний дохід”).

Таким чином, загальний фінансовий результат від операційної діяльності підприємства характеризується розміром створеного прибутку (СП), який визначається як різниця між сукупним чистим доходом та сукупними витратами на реалізовані об’єкти діяльності:

$$СП = ВП - АВ - ВЗ - ІВ + ІД = ЧД - ВС - АВ - ВЗ - ІВ + ІД, \quad (4)$$

де СП – створений прибуток; ВП – валовий прибуток; ЧД – чистий дохід; ВС – виробнича собівартість реалізованих об’єктів діяльності; АВ – адміністративні витрати; ВЗ – витрати на збут; ІВ – інші операційні витрати; ІД – інші операційні доходи.

Отже, об’єктами аналізу для контролю створеного підприємством прибутку будуть такі показники:

- ✓ валовий прибуток (ВП) – визначається як різниця між сукупними чистими доходами від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та сукупною собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), і використовується для оцінювання результатів господарювання виробничих структурних підрозділів;

- ✓ адміністративні витрати (АВ) – включають загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, і оцінюються за рівнем впливу управлінського персоналу на створений валовий прибуток;

- ✓ витрати на збут (ВЗ) – витрати підприємства, пов’язані зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг, і визначаються рівнем ефективності діяльності маркетингової служби підприємства;

- ✓ інші операційні витрати (ІВ) – витрати операційної діяльності підприємства, крім витрат, пов’язаних з виготовленням готової продукції, виконанням робіт, наданням послуг та продажем товарів;

- ✓ інші операційні доходи (ІД) – інші доходи від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Розмір інших операційних витрат та інших операційних доходів безпосередньо залежить від рівня створених соціальних умов для працівників підприємства (наявність дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв тощо).

У процесі аналізу величини сукупного створеного прибутку можливо використовувати різноманітні аналітичні процедури (побудова рядів динаміки, структурний аналіз, факторні моделі), вибір яких буде залежати від мети контролю.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Розроблення і використання системи показників для оцінювання динаміки, структури, розвитку сформованих фінансових результатів та на цій основі їх контролю є однією з характерних особливостей аналітичного забезпечення процесу контролю за формуванням фінансових результатів. Завдання аналітичного забезпечення системи контролю полягає в тому, щоб через застосування аналітичних процедур розкрити і охарактеризувати закономірності, що проявляються на різних етапах формування фінансових результатів. Це дає змогу виявити вузькі місця у процесі формування фінансових результатів та охарактеризувати вплив зміни окремих чинників, що зумовили такий стан.

Систему показників, яка будується з метою аналітичного забезпечення процесу контролю за формуванням фінансових результатів, можна поділити на індивідуальну та загальну. Виходячи з цього, в статті було запропоновано використання певних аналіти-

чних процедур з метою інформаційного забезпечення системи контролю за формуванням фінансових результатів.

Подальшого дослідження потребує обґрунтування інформаційного забезпечення аналітичних процедур у системі контролю використання фінансових результатів молокопереробними підприємствами.

#### Список використаних джерел

1. *Мачкур Л. А.* Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного контролю діяльності підприємств в умовах трансформації економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.03 “Організація управління, планування і регулювання економікою” / Л. А. Мачкур. – Львів, 2003. – 20 с.

2. *Олійник О. В.* Економічний аналіз в системі контролю: взаємопроникнення науково-методичного інструментарію / О. В. Олійник, Т. В. Барановська // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць. – Суми : Інститут НАН України, Академія економічних наук, Українська академія банківської справи, 2009. – Випуск 24. – С. 142-150.

3. *Офіційний сайт* Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

4. *Офіційний сайт* Державної установи “Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stockmarket.gov.ua>.

5. *Принципи* корпоративного управління : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 571 від 11.12.2003.

6. *Про акціонерні товариства* : Закон України: станом на 17 вересня 2008 р. / Верховна Рада України. – К. : Парламентське видавництво, 2008. – 39 с.

7. *Цал-Цалко Ю. С.* Фінансовий аналіз : підручник / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Л. А. Суліменко. – Вид. 5-е, доповнене. – Житомир : Рута, 2012. – 609 с.