

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет інформаційних технологій,
обліку та фінансів

Кафедра бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

СКРИЦЬКИЙ Юрій Петрович

УДК 657.6:657.471:351.712:378

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ
РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ
ПРОМИСЛОВОСТІ»**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання
ідей, результатів і тестів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ **Юрій СКРИЦЬКИЙ**

Науковий керівник
Малюга Наталія Михайлівна
доктор економічних наук, професор

Житомир – 2025

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Поліського національного університету

Рецензент:

доцент кафедри фінансів і кредиту Поліського національного університету,
д.е.н., професор Віленчук Олександр Миколайович

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

_____ допустити до захисту _____

Голова комісії _____ Тетяна ГАЙДУЧОК

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за
результатами попереднього захисту: _____ допустити до захисту _____

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та
аудиту № 7 від 17 грудня 2025 року

Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, оподаткування та аудиту _____ Наталія МАЛЮГА

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студент(ка) СКРИЦЬКИЙ Юрій Петрович захистив(ла) кваліфікаційну роботу
з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____,

за університетською шкалою _____

Секретар ЕК _____

Наталія САВЧЕНКО

АНОТАЦІЯ

Скрицький Ю. П. Організація обліку та аудиту фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістр за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Поліський національний університет, Житомир, 2025.

У кваліфікаційній роботі досліджено теоретико-методологічні та прикладні аспекти організації бухгалтерського обліку й аудиту фінансових результатів підприємств молочної промисловості. Розкрито економічну сутність фінансових результатів як інтегрального показника ефективності господарської діяльності, систематизовано нормативно-правове забезпечення їх формування та окреслено проблемні питання обліку й аудиту в умовах цифровізації та зростання господарських ризиків.

Проаналізовано галузеві особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів молокопереробних підприємств, зумовлені високою матеріалоємністю виробництва та чутливістю прибутковості до коливань цін на сировину й енергоносії. Оцінено організацію обліку фінансових результатів на прикладі ТОВ «Житомирський молочний завод».

Особливу увагу приділено організаційно-методичним аспектам аудиту фінансових результатів, ідентифікації аудиторських ризиків та застосуванню аналітичних процедур у межах ризик-орієнтованого й цифрового підходів. Запропоновано напрями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та аудиту фінансових результатів з урахуванням галузевої специфіки, що сприятиме підвищенню прозорості фінансової звітності та ефективності управління прибутковістю підприємств молочної промисловості.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, витрати, молочна промисловість, облік і аудит.

ABSTRACT

Skrytskyi Yu. P. Organization of Accounting and Auditing of Financial Results at Dairy Industry Enterprises. – Qualification thesis (manuscript).

Qualification thesis submitted for the degree of Master in specialty 071 “Accounting and Taxation”. – Polissia National University, Zhytomyr, 2025.

The qualification thesis examines the theoretical, methodological, and applied aspects of organizing accounting and auditing of financial results at dairy industry enterprises. The economic essence of financial results as an integral indicator of business efficiency is revealed, the regulatory framework for their formation is systematized, and key issues of accounting and auditing under conditions of digitalization and increasing business risks are identified.

Industry-specific features of income, cost, and financial result formation at dairy processing enterprises are analyzed, taking into account the high material intensity of production and the sensitivity of profitability to fluctuations in raw material and energy prices. The organization of accounting for financial results is assessed using the case of LLC “Zhytomyr Dairy Plant”.

Particular attention is paid to organizational and methodological aspects of auditing financial results, identification of audit risks, and the application of analytical procedures within risk-oriented and digital approaches. Directions for improving accounting and analytical support and auditing of financial results, considering industry specifics, are proposed, which will contribute to enhancing the transparency of financial reporting and the effectiveness of profitability management at dairy industry enterprises.

Keywords: financial results, profit, costs, dairy industry, accounting and auditing.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ.....	10
1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту.....	10
1.2. Законодавчо-нормативне забезпечення та проблемні питання обліку й аудиту фінансових результатів у сучасній економічній літературі.....	16
1.3. Галузеві особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості.....	22
Розділ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	30
2.1. Формування обліково-інформаційної системи фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості.....	30
2.2. Синтетичний і аналітичний облік доходів, витрат та фінансових результатів у системі управління прибутковістю.....	35
2.3. Удосконалення організації облікового процесу фінансових результатів з урахуванням галузевої специфіки.....	40
Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	44
3.1. Організація аудиту фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості.....	44
3.2. Методика проведення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів.....	51
3.3. Шляхи удосконалення аудиту фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого та цифрового підходів.....	59
ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	66
ДОДАТКИ.....	71

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фінансові результати є ключовою узагальнюючою характеристикою ефективності діяльності підприємства, оскільки вони відображають не лише співвідношення доходів і витрат, а й якість управління ресурсами, рівень підприємницького ризику, інвестиційну привабливість та здатність суб'єкта господарювання забезпечувати стійкий економічний розвиток у довгостроковій перспективі. В умовах ринкової економіки саме прибуток виступає основним джерелом самофінансування, відтворення виробничого потенціалу, інноваційного розвитку та фінансової стабільності підприємств, що зумовлює підвищену увагу до процесів його формування, обліку, аналізу та контролю.

Сучасне бізнес-середовище характеризується високою динамічністю, зростанням економічної невизначеності, посиленням конкурентного тиску та ускладненням регуляторних вимог. За таких умов фінансові результати перестають бути лише підсумковим показником діяльності та трансформуються у стратегічний індикатор ефективності управлінських рішень. Це, своєю чергою, підвищує значення бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів як інформаційної основи для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, оцінки ризиків і забезпечення прозорості фінансової звітності.

Особливої актуальності проблема організації обліку та аудиту фінансових результатів набуває для підприємств молочної промисловості, які функціонують в умовах високої матеріалоємності виробництва, залежності від якості й вартості молочної сировини, сезонності її надходження, зростання цін на енергоносії та пакувальні матеріали. Багатопередільний характер технологічного процесу, обмежені терміни зберігання готової продукції, необхідність дотримання жорстких стандартів якості та безпечності харчових продуктів істотно ускладнюють процеси калькулювання собівартості та контролю витрат, що безпосередньо впливає на фінансові результати підприємств галузі.

Додатковим чинником актуальності дослідження є посилення конкуренції на внутрішньому ринку молочної продукції, зростання обсягів імпорту, а також необхідність адаптації вітчизняних підприємств до європейських вимог у сфері фінансової звітності, аудиту та корпоративного управління. У таких умовах підвищується роль достовірного, аналітично насиченого обліково-інформаційного забезпечення фінансових результатів, яке має не лише фіксувати підсумки діяльності, а й забезпечувати виявлення внутрішніх резервів зростання прибутковості та своєчасне реагування на негативні тенденції.

Водночас практика господарювання свідчить, що навіть за наявності розвиненої законодавчо-нормативної бази облік фінансових результатів на підприємствах часто зберігає формальний характер і орієнтується переважно на потреби фінансової звітності. Недостатня аналітична деталізація доходів і витрат, обмежене використання факторного аналізу, слабка інтеграція фінансового та управлінського обліку ускладнюють оцінку реальних причин змін прибутковості та стримують ефективне управління фінансовими результатами.

Окремої уваги потребує і аудит фінансових результатів, який у сучасних умовах має трансформуватися з інструмента формального підтвердження звітних показників у дієвий механізм ідентифікації ризиків суттєвих викривлень доходів і витрат. Розвиток цифрових технологій, автоматизація облікових процесів та зростання обсягів оброблюваних даних вимагають адаптації аудиторських процедур до ризик-орієнтованого та цифрового підходів, що є особливо актуальним для підприємств молочної промисловості з їх складними виробничими й логістичними процесами.

Узагальнюючи зазначене, слід констатувати, що необхідність підвищення ефективності управління прибутковістю, забезпечення достовірності фінансової звітності, зниження аудиторських і управлінських ризиків, а також врахування галузевої специфіки молочної промисловості зумовлюють доцільність поглибленого дослідження організації обліку та аудиту фінансових результатів. Саме це і визначає актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи та її практичну значущість для сучасних підприємств молокопереробної галузі.

Мета і завдання дослідження. *Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку і аудиту фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості з метою підвищення ефективності управління прибутковістю та достовірності фінансової звітності.*

Для досягнення поставленої мети у роботі передбачено вирішення таких завдань:

- ✓ розкрити економічну сутність фінансових результатів як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту;
- ✓ дослідити законодавчо-нормативне забезпечення та проблемні питання обліку й аудиту фінансових результатів;
- ✓ визначити галузеві особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів у молочній промисловості;
- ✓ проаналізувати сучасний стан організації обліку фінансових результатів на підприємстві молочної промисловості;
- ✓ оцінити динаміку та структуру фінансових результатів і показників рентабельності;
- ✓ обґрунтувати напрями удосконалення методики та організації аудиту фінансових результатів у межах ризик-орієнтованого та цифрового підходів.

Об'єктом дослідження є процес формування, обліку та аудиту фінансових результатів підприємств молочної промисловості.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, що забезпечили системний та обґрунтований підхід до вивчення організації обліку й аудиту фінансових результатів підприємств молочної промисловості. Методи аналізу і синтезу застосовувалися для дослідження структури доходів, витрат і фінансових результатів та їх узагальнення. Індукція та дедукція дали змогу сформувати

теоретичні висновки на основі практичних даних і перевірити їх на прикладі конкретного підприємства.

Методи порівняння використано для оцінки динаміки та структури фінансових результатів, систематизації доходів і витрат за видами діяльності та економічними елементами. Табличний метод забезпечив наочність подання результатів дослідження. Методи бухгалтерського обліку використано для аналізу формування облікової інформації про фінансові результати, а методи аудиту – для оцінки достовірності їх відображення та обґрунтування напрямів удосконалення аудиторських процедур у межах ризик-орієнтованого підходу.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативні акти України, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і аудиту, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, фінансова звітність ТОВ «Житомирський молочний завод».

Практичне значення дослідження полягає у можливості використання отриманих теоретичних узагальнень, аналітичних висновків і практичних рекомендацій для вдосконалення системи бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості. Запропоновані у роботі підходи спрямовані на підвищення аналітичної цінності облікової інформації, удосконалення контролю за формуванням доходів і витрат, а також на посилення ролі аудиту як інструмента управління прибутковістю та мінімізації ризиків.

Результати дослідження можуть бути використані у практичній діяльності молокопереробних підприємств під час формування облікової політики, організації аналітичного обліку доходів і витрат за видами продукції та центрами відповідальності, а також у процесі оцінки фінансових результатів і показників рентабельності. Окремі положення роботи доцільно застосовувати в діяльності аудиторів і внутрішніх служб контролю при плануванні та проведенні аудиту фінансових результатів із використанням ризик-орієнтованого підходу та аналітичних процедур.

Апробація результатів дослідження здійснювалася у процесі виконання кваліфікаційної роботи та під час обговорення її основних положень на засіданнях кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету. Окремі результати дослідження використано при підготовці навчально-методичних матеріалів та аналітичних напрацювань, а також у процесі переддипломної практики на базі ТОВ «Житомирський молочний завод», що підтверджує їх прикладну спрямованість і практичну цінність.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту

Фінансові результати є інтегральним підсумком діяльності підприємства, що відображає економічний ефект від використання ресурсів, організації виробництва, управлінських рішень та взаємодії із зовнішнім середовищем. У ринковій економіці саме фінансовий результат (прибуток або збиток) виступає ключовим узагальнюючим показником, який сигналізує про здатність суб'єкта господарювання створювати вартість, забезпечувати відтворення капіталу та фінансувати розвиток. На відміну від окремих показників доходу чи витрат, фінансовий результат є «концентрованим» виразом ефективності: він одночасно відображає і результативність реалізації (ціни, обсяги збуту, структуру доходів), і рівень витратності діяльності (собівартість, адміністративні та збутові витрати, фінансові витрати), і якість управління ризиками та ресурсами.

У сучасній практиці більшість підприємств обмежуються використанням окремих фінансових показників, зокрема даних про виручку від реалізації, обсяги продажів, ціни продукції та балансовий прибуток. Водночас часто недооцінюється глибина взаємозв'язків між цими показниками та потенціал їх комплексного використання для прогнозування і прийняття управлінських рішень.

Фінансовий результат виступає як кількісна й якісна характеристика ефективності або неефективності менеджменту, застосовуваних технологій, продуктивності праці та рівня виробничих витрат. Сукупний вплив зазначених чинників визначає результативність виробничо-господарської діяльності й перетворює прибуток на ключовий рушій ринкового механізму господарювання, а також на основне джерело економічного й соціального розвитку підприємства та держави загалом [2, с. 250].

Водночас фінансовий результат відображає не лише підсумок діяльності підприємства за минулий період, але й формує передумови майбутніх грошових потоків. У загальному розумінні фінансовий результат – це прибуток або збиток, отриманий суб'єктом господарювання внаслідок здійснення ним господарської діяльності.

З економічної позиції фінансовий результат можна трактувати як кінцевий підсумок господарювання, виражений у грошовій формі та представлений як прибуток або збиток. Сучасні дослідження підкреслюють, що фінансовий результат є не просто «залишком» між доходами і витратами, а показником підприємницького ризику та винагороди за ефективне використання капіталу. Зокрема, у прикладних роботах з обліку фінансових результатів наголошується на таких його рисах: зв'язок з вкладеним капіталом і комерційною метою; відсутність гарантійності (результат виникає за умови успішності бізнесу); залишковий характер (частина доходу після покриття витрат); вартісна вимірюваність і водночас залежність від облікових оцінок та правил визнання.

З управлінської точки зору фінансовий результат є «зоною відповідальності» менеджменту: він відображає якість планування, бюджетування, ціноутворення, контролю витрат і управління оборотним капіталом. Водночас для потреб управління важливо не лише зафіксувати підсумок (прибуток/збиток), а й пояснити механізм його формування, що зумовлює потребу в деталізованому обліково-аналітичному забезпеченні (структурування доходів і витрат за видами діяльності, центрами відповідальності, продуктами/послугами, каналами збуту), а також у регулярному аналізі факторів відхилень.

На величину фінансового результату впливають дві групи чинників: зовнішні, що не залежать від діяльності підприємства, та внутрішні, які перебувають у сфері його управлінської компетенції (рис. 1.1). Усі зазначені фактори тісно взаємопов'язані та взаємозалежні, а їх сукупна дія визначає рівень прибутку. Аналіз ступеня впливу окремих чинників дає змогу виявити резерви зростання прибутковості та сприяє підвищенню фінансової безпеки підприємств.



Рис. 1.1. Фактори, що впливають на фінансові результати підприємств [20]

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26], прибуток визначається як перевищення доходів над пов'язаними з ними витратами, тоді як збиток – як перевищення витрат над доходами, для отримання яких ці витрати були понесені. Отже, фінансовий результат (прибуток або збиток) розраховується як різниця між доходами та витратами звітного періоду.

Аналіз чинної нормативно-правової бази України свідчить, що в законодавстві відсутнє чітке визначення поняття «фінансові результати». Законодавчі акти з бухгалтерського обліку зосереджуються переважно на розкритті змісту категорій «прибуток» і «збиток» (НП(С)БО 1), що унеможливає їх повне ототожнення з поняттям фінансових результатів. Така невизначеність негативно впливає на формування достовірної інформації про результати господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку.

У національній системі регулювання бухгалтерського обліку базова логіка визначення фінансового результату пов'язується із принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33] прямо акцентує, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного

періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів, незалежно від руху грошових коштів.

Суперечності в розумінні фінансового результату особливо яскраво проявляються на етапі його формування та відображення в бухгалтерському обліку [7; 8]. Аналіз наукових джерел свідчить про відсутність єдиного підходу до трактування цієї категорії серед дослідників у сфері економіки, фінансів, права та бухгалтерського обліку.

Як засвідчують дослідження, у науковій літературі сформувалися три основні підходи до визначення фінансового результату: економічний, податковий та управлінський (рис. 1.2).

Згідно з податковим підходом, поняття «фінансові результати» та «прибуток» ототожнюються. Так, стаття 134 Податкового кодексу України [31] визначає прибуток як різницю між доходами звітного періоду та собівартістю реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і сумою інших витрат.

У системі бухгалтерського обліку фінансові результати формуються як узагальнювальна категорія, що акумулює підсумки визнання доходів і витрат за звітний період. На практичному рівні це означає:

1. ідентифікацію та класифікацію доходів і витрат за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна тощо – залежно від моделі звітності та потреб користувачів);
2. визнання доходів/витрат за принципом нарахування і відповідності;
3. оцінку (первісну і подальшу) статей, що впливають на результат (запаси, дебіторська заборгованість, забезпечення, фінансові інструменти тощо);
4. закриття рахунків доходів і витрат на рахунок фінансових результатів у кінці періоду (у національній практиці – логіка узагальнення через рахунок 79), що технічно забезпечує формування показників прибутку/збитку.

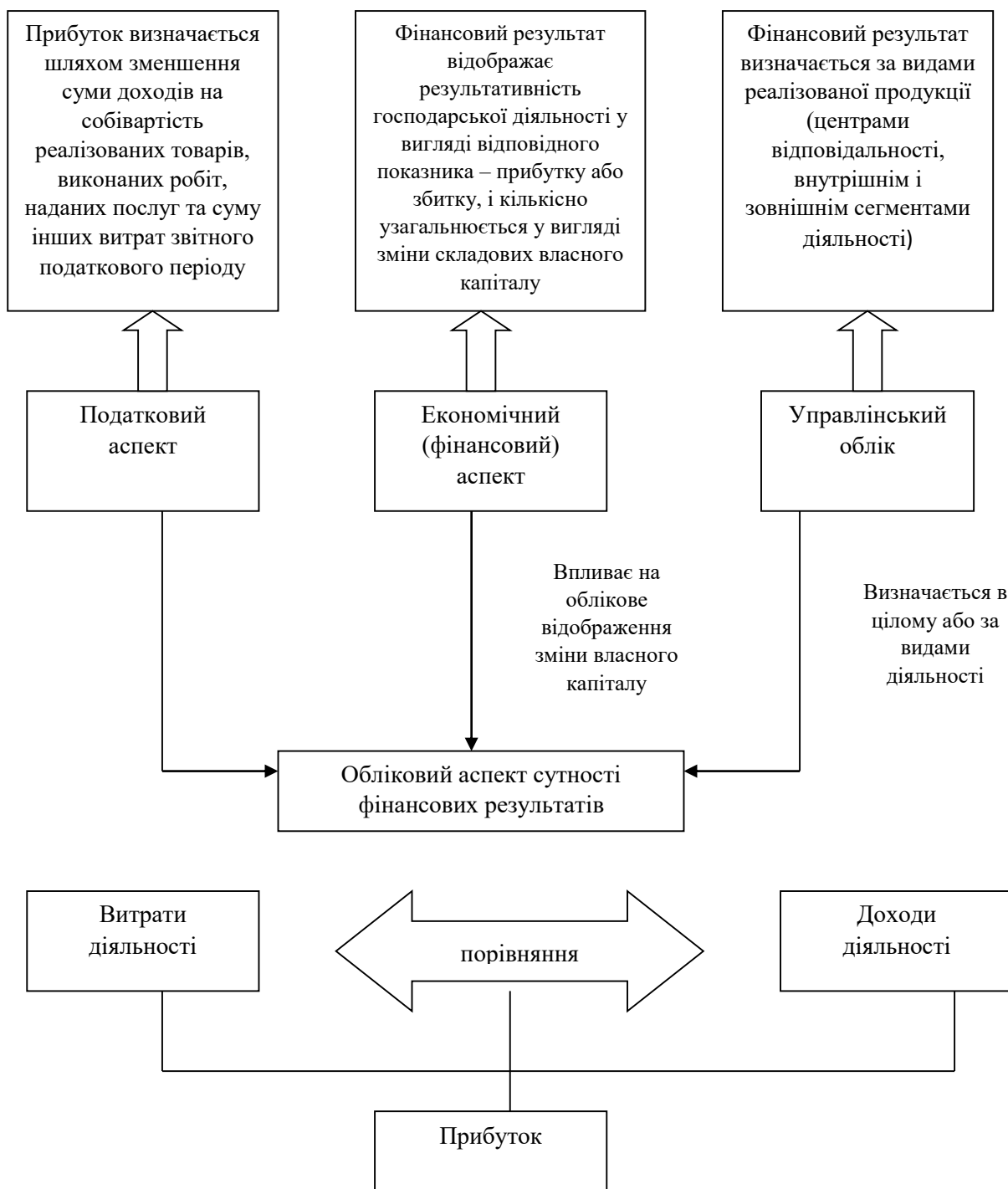


Рис. 1.2. Сутність фінансових результатів

Окреме значення має те, що фінансові результати є центральним елементом фінансової звітності, оскільки саме вони формують уявлення користувачів про прибутковість, ризики та перспективи підприємства. У міжнародній практиці (МСФЗ) звітна модель побудована навколо statement of profit or loss and other comprehensive income, який відображає прибуток або збиток за період і статті

іншого сукупного доходу (якщо застосовно). IAS 1 визначає загальні підходи до подання такого звіту та структури фінансових звітів [44; 45]. В Україні офіційні переклади МСФЗ публікуються Міністерством фінансів України, що є важливим для коректного застосування термінології та тлумачень при трансформації звітності або обліковій політиці підприємств, які звітують за МСФЗ [21].

Аудит фінансових результатів ґрунтується на загальних правових засадах аудиту фінансової звітності та вимогах до аудиторської діяльності в Україні. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає рамку аудиторської професії, сферу застосування та загальні вимоги до провадження аудиту [32]. Практичне виконання завдання аудиту спирається на Міжнародні стандарти аудиту (МСА), офіційні переклади яких систематизуються професійними інституціями (зокрема на ресурсах АПУ/професійних організацій) [21].

Фінансові результати є одним із найбільш ризикових об'єктів аудиту через їхню високу чутливість до:

- помилок класифікації (перенесення витрат між періодами, неправильне віднесення витрат до собівартості/адміністративних/інших витрат);
- маніпуляцій з моментом визнання доходу (передчасне/відстрочене визнання виручки);
- оцінкових суджень (резерви сумнівних боргів, забезпечення, знецінення активів, справедлива вартість тощо);
- нетипових операцій наприкінці періоду, які можуть використовуватися для «підтягування» прибутку;
- пов'язаних сторін і операцій, що не відповідають ринковим умовам.

У сучасній прикладній літературі з аудиту фінансових результатів наголошується, що метою аудитора є не лише перевірка арифметичної правильності підсумку прибутку/збитку, а оцінка коректності формування результату за компонентами: доходи, витрати, їх класифікація, повнота розкриття та узгодженість із застосованими стандартами і обліковою політикою. Так, у дослідженнях Ю. В. Шавріної та Т. Л. Слюніної розглянуто сутність і етапи аудиту

фінансових результатів, а також акцентовано на необхідності методичного підходу, який забезпечує обґрунтований аудиторський висновок щодо достовірності відображення прибутку/збитку у звітності [40].

Отже, фінансові результати діяльності підприємства доцільно розглядати комплексно – як:

- економічний підсумок господарювання (вимір ефективності та підприємницького ризику);
- облікову категорію, що формується на основі правил визнання, оцінки та класифікації доходів і витрат у межах облікової політики та чинних стандартів [32];
- ключовий елемент фінансової звітності, який формує інформаційну основу для зовнішніх і внутрішніх користувачів та узгоджується з вимогами національних стандартів і/або МСФЗ [44];
- ризик-орієнтований об'єкт аудиту, оскільки прибуток/збиток чутливий до оцінкових суджень і потенційних викривлень, а отже потребує системних аудиторських процедур, спрямованих на підтвердження достовірності формування результату та його розкриття у звітності [32].

Таким чином, у разі перевищення доходів над витратами підприємство отримує позитивний фінансовий результат – прибуток, а за протилежної ситуації – негативний фінансовий результат у вигляді збитків. Отже, досягнення високих фінансових результатів є стратегічною метою діяльності підприємств, оскільки саме вони відображають рівень ефективності управління, технологій, організації виробництва та використання фінансових ресурсів в умовах ринкової економіки.

1.2. Законодавчо-нормативне забезпечення та проблемні питання обліку й аудиту фінансових результатів у сучасній економічній літературі

Формування, відображення та контроль фінансових результатів діяльності підприємства здійснюються в межах чітко визначеного законодавчо-нормативного поля, яке охоплює норми бухгалтерського обліку, фінансової

звітності, аудиту та податкового регулювання. Саме комплексність і узгодженість нормативної бази забезпечують достовірність показників прибутку (збитку), їх порівнянність у часі та можливість використання для управлінських і контрольних цілей.

Базовим нормативним актом, що визначає правові засади організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33]. У цьому законі фінансовий результат розглядається як узагальнюючий показник діяльності суб'єкта господарювання, що формується на основі системного обліку доходів і витрат. Закон закріплює принципи нарахування, відповідності доходів і витрат, безперервності діяльності та превалювання сутності над формою, які мають визначальне значення для правильного визначення прибутку або збитку звітного періоду.

Методологічну основу обліку фінансових результатів у вітчизняній практиці становлять національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Ключову роль серед них відіграє НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26], який регламентує склад і структуру фінансової звітності, порядок відображення чистого фінансового результату у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), а також вимоги до розкриття інформації про доходи, витрати та прибутковість діяльності.

Безпосередньо порядок визнання, оцінки та класифікації доходів визначено НП(С)БО 15 «Дохід» [27], а витрат – НП(С)БО 16 «Витрати» [28]. Зазначені стандарти встановлюють правила віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів, їх групування за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), що є необхідною умовою коректного формування фінансових результатів. Особливе значення ці положення мають для підприємств із багатогалузевою структурою діяльності, де ризик перекручення фінансового результату зростає через складність калькулювання та розподілу витрат.

Вагомим елементом нормативного регулювання є План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування [15; 29-30], які

забезпечують єдині підходи до узагальнення інформації про фінансові результати на рахунку 79 «Фінансові результати». Саме через систему рахунків відбувається взаємозв'язок аналітичного та синтетичного обліку доходів і витрат, а також формування підсумкових показників прибутку або збитку.

Паралельно з бухгалтерським обліком фінансових результатів функціонує податкове регулювання, основи якого закладено в Податковому кодексі України [6]. Хоча податковий прибуток не тотожний бухгалтерському, саме фінансовий результат до оподаткування виступає базою для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток з урахуванням податкових різниць. Це зумовлює підвищені вимоги до точності облікових даних і посилює значення аудиторського контролю фінансових результатів.

Нормативне забезпечення аудиту фінансових результатів ґрунтується на Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [32], який визначає правові засади здійснення незалежного аудиту та відповідальність аудитора за висловлену думку. Методичну основу аудиту становлять Міжнародні стандарти аудиту (МСА), зокрема МСА 200, 315, 330 та 700 [21], які регламентують ідентифікацію ризиків суттєвих викривлень фінансових результатів, застосування аналітичних процедур, перевірку доходів і витрат, а також формування аудиторського висновку.

У сучасних умовах цифровізації та посилення вимог до прозорості фінансової звітності зростає роль методичних рекомендацій Міністерства фінансів України, роз'яснень професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, а також практики застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для підприємств, що мають публічний інтерес або працюють на міжнародних ринках [21]. Це сприяє гармонізації національної системи обліку та аудиту фінансових результатів із європейськими підходами.

Таким чином, законодавчо-нормативне забезпечення обліку і аудиту фінансових результатів в Україні є багаторівневим і комплексним. Воно поєднує норми бухгалтерського, податкового та аудиторського законодавства, створюючи

методологічну основу для достовірного визначення прибутку, його контролю та використання в управлінні діяльністю підприємства.

Незважаючи на наявність розвиненої законодавчо-нормативної бази, у сучасній економічній літературі значна увага приділяється проблемним аспектам формування, обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів підприємств. Дослідження вітчизняних науковців свідчать, що чинна система бухгалтерського обліку не завжди забезпечує достатню аналітичну глибину та управлінську корисність інформації про прибуток і збитки, особливо в умовах нестабільного бізнес-середовища, цифрової трансформації та зростання інформаційних потреб користувачів.

У працях Гайдучок Т. С., Вітер С. А., Гданської Ю. В. [7; 8] акцентовано увагу на необхідності удосконалення обліково-аналітичного забезпечення як ключового елемента підвищення ефективності управління фінансовими результатами підприємств. Автори зазначають, що традиційні підходи до обліку доходів і витрат часто орієнтовані переважно на формування фінансової звітності, тоді як управлінські потреби залишаються недостатньо задоволеними. В умовах економічної нестабільності та посилення конкурентного тиску це призводить до зниження якості управлінських рішень і ускладнює оперативне реагування на зміни зовнішнього середовища. Науковці підкреслюють потребу адаптації сучасних методів обліку й аналізу фінансових результатів до динамічних умов функціонування підприємств та розвитку цифрових технологій.

Суттєвим проблемним аспектом, який широко обговорюється у наукових джерелах, є невідповідність показників оцінювання фінансових результатів сучасним економічним викликам. Так, Калінеску Т. В. та Калиніченко Т. Л. [16] обґрунтовують необхідність формування нових підходів до оцінювання фінансових результатів з урахуванням процесів відновлення виробництва, повоєнної та післявоєнної розбудови економіки. Автори наголошують, що чинна система показників не повною мірою відповідає європейським та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і аудиту, що ускладнює інтеграцію

українських підприємств у міжнародний економічний простір та знижує порівнянність фінансової інформації.

Вагомий внесок у дослідження проблематики зробили Удодова Я., Книрик Н., Зуб М. [38], які розглядають фінансові результати як багатофакторну категорію, що узагальнює вплив усіх елементів господарської діяльності підприємства. Автори підкреслюють, що на практиці аналіз фінансових результатів часто обмежується розрахунком окремих абсолютних показників, без урахування системи факторів, які визначають формування, розподіл і використання прибутку. Такий підхід знижує аналітичну цінність інформації та ускладнює виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності діяльності.

Проблеми теоретичного характеру також залишаються актуальними. Зокрема, Василюк М., Кузьмін Т., Дмитрів М. [5] звертають увагу на відсутність єдиного трактування сутності фінансових результатів та їх ролі в системі управління підприємством. У науковій літературі фінансові результати розглядаються як сукупність показників, що відображають ефективність діяльності, однак підходи до їх класифікації, оцінювання та використання суттєво відрізняються. Це ускладнює формування уніфікованих методик обліку і контролю та негативно впливає на забезпечення фінансової прозорості.

Окрему групу проблемних питань становлять недоліки фінансової звітності щодо відображення фінансових результатів. У дослідженнях Мулик Т. О. та Стебловського А. О. [25] обґрунтовано, що відсутність єдиного підходу до класифікації фінансових результатів негативно позначається на достовірності, зрозумілості та аналітичності звітної інформації. Автори зазначають, що хоча фінансові результати відображаються у кількох формах звітності (Звіт про фінансові результати, Баланс, Звіт про власний капітал, Примітки, податкова декларація), ключовий звіт має обмежені аналітичні можливості. Запропоновано зміну структури Звіту про фінансові результати шляхом поетапного визначення фінансових результатів за видами діяльності, що дозволить підвищити його інформативність для користувачів.

У контексті аудиту фінансових результатів науковці також наголошують на наявності методичних проблем. Серед них – складність ідентифікації ризиків суттєвих викривлень доходів і витрат, недостатня адаптація аудиторських процедур до цифрового середовища, а також формальний характер аналітичних процедур. Це знижує ефективність аудиту як інструменту підтвердження достовірності фінансових результатів і обмежує його управлінський потенціал.

Отже, узагальнення сучасних наукових підходів свідчить, що проблеми обліку і аудиту фінансових результатів мають як теоретичний, так і прикладний характер. Їх вирішення потребує розвитку аналітичної складової бухгалтерського обліку, удосконалення форм фінансової звітності, гармонізації національних стандартів з європейськими та міжнародними, а також впровадження сучасних цифрових інструментів аналізу й аудиту фінансових результатів.

1.3. Галузеві особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості

Молочна промисловість належить до матеріалоємних галузей харчової індустрії, що зумовлено біологічною природою сировини, безперервністю технологічного процесу та жорсткими вимогами до якості і безпечності продукції. Формування фінансових результатів підприємств галузі відбувається під впливом коливань закупівельних цін на молочну сировину, вартості енергоносіїв і пакувальних матеріалів, а також тенденції концентрації виробництва та зростання ролі промислового сектору у 2024 році [43; 42; 47].

Доходи молокопереробних підприємств формуються переважно за рахунок реалізації готової продукції, тоді як інші операційні та фінансові доходи мають допоміжний характер. У структурі витрат домінують матеріальні затрати, що обумовлює високу чутливість прибутковості до змін собівартості та актуалізує потребу в детальному аналітичному обліку й постійному контролі витрат.

У 2024 році молочна промисловість України функціонувала в умовах підвищених економічних ризиків, проте продемонструвала ознаки стабілізації та структурної трансформації. За даними міжнародних та галузевих аналітичних ресурсів, загальний обсяг виробництва молока в Україні у 2024 році становив близько 7,2–7,25 млн тонн, при цьому темпи скорочення виробництва уповільнилися до 2,5–3 % порівняно з попереднім роком. Це свідчить про поступове відновлення виробничого потенціалу галузі після різкого спаду у 2022–2023 роках.

Важливою тенденцією 2024 року стало зростання ролі промислового сектору у структурі виробництва молока. Частка сільськогосподарських підприємств у загальному виробництві сировини зросла до 44–45 %, що є суттєвим зрушенням порівняно з домінуванням домогосподарств у попередні роки. Це сприяє підвищенню якості молока, стандартизації сировинної бази та зменшенню технологічних втрат у переробці [43].

Паралельно з цим у 2024 році зафіксовано зростання продуктивності молочного стада: середній надій молока на одну корову досяг 8,1–8,2 тис. кг на рік, що приблизно на 15–20 % перевищує довоєнний рівень. Зростання продуктивності стало результатом концентрації виробництва на великих фермах, впровадження сучасних технологій годівлі та утримання, а також скорочення малоефективних виробників.

Галузеві зміни безпосередньо відобразилися на механізмі формування доходів і витрат молокопереробних підприємств. У 2024 році спостерігалось зростання закупівельних цін на молочну сировину, що посилює тиск на собівартість продукції. Одночасно відбулося подорожчання енергоносіїв і пакувальних матеріалів, що додатково підвищило матеріальні витрати.

Разом із тим зростання споживання молочної продукції на внутрішньому ринку (до 209 кг на особу на рік, що на 4 % більше, ніж у 2023 році) створило передумови для нарощення доходів переробних підприємств. Додатковим фактором стало пожвавлення експорту молочної продукції, обсяг якого у 2024 році досяг близько 118 тис. тонн на суму майже 295–300 млн дол. США.

Найбільшу частку в експорті становили сухе і згущене молоко, масло, сири та казеїн [1; 13].

Водночас імпорт молочної продукції, особливо сирів, також зростав, що посилювало конкуренцію на внутрішньому ринку та стримувало зростання відпускних цін. За таких умов ключовим чинником збереження прибутковості для переробних підприємств стало підвищення ефективності управління витратами та оптимізація асортиментної структури виробництва.

Зазначені галузеві тенденції повною мірою відображаються у фінансово-економічних показниках діяльності ТОВ «Житомирський молочний завод». Зростання доходів підприємства у 2024 році відбувалося на фоні загального пожвавлення внутрішнього ринку та розширення можливостей збуту, тоді як підвищення собівартості є наслідком загальногалузевого зростання матеріальних витрат.

Таким чином, фінансові результати підприємства формуються в руслі загальнонаціональних тенденцій розвитку молочної промисловості, а ефективність діяльності значною мірою залежить від здатності менеджменту адаптувати систему обліку й аналізу до умов зростаючої матеріалоємності та конкурентного тиску.

Отже, молочна промисловість України у 2024 році перебувала на етапі структурної перебудови та поступової стабілізації. Галузеві тенденції – зростання ролі промислового сектору, підвищення продуктивності, активізація експорту та одночасне зростання витрат – формують складне, але перспективне середовище для молокопереробних підприємств. У цих умовах облік доходів, витрат і фінансових результатів набуває ключового значення як інструмент управління прибутковістю, що повністю підтверджується прикладом діяльності ТОВ «Житомирський молочний завод».

ТОВ «Житомирський молочний завод» є сучасним молокопереробним підприємством, розташованим у м. Житомир, яке здійснює виробництво та реалізацію широкого асортименту молочної продукції. Підприємство має

сформовану виробничу інфраструктуру, стабільні канали постачання сировини та розвинену систему збуту.

У 2022–2024 рр. ТОВ «Житомирський молочний завод» характеризується активною фазою розвитку, що проявляється у зростанні виробничого, кадрового та фінансового потенціалу підприємства. Чисельність працівників за аналізований період зросла з 232 осіб у 2022 р. до 297 осіб у 2024 р., що свідчить про розширення виробничих потужностей, нарощення обсягів переробки молочної сировини та ускладнення організаційної структури управління.

Показовою є також динаміка майнового стану підприємства: валюта балансу зросла з 94 768,5 тис. грн до 421 069,0 тис. грн, тобто більш ніж у 4,4 рази що відображає активну інвестиційну діяльність, оновлення основних засобів і збільшення оборотного капіталу. Зростання власного капіталу, насамперед за рахунок нарощення нерозподіленого прибутку, підтверджує фінансову стійкість підприємства, його здатність до самофінансування та зниження залежності від зовнішніх джерел фінансування.

Зазначені тенденції розвитку підприємства знаходять безпосереднє відображення у результатах його фінансово-господарської діяльності. Для комплексної оцінки ефективності функціонування ТОВ «Житомирський молочний завод» доцільно проаналізувати динаміку основних показників фінансових результатів, наведену в табл. 1.1.

Дані табл. 1.1 свідчать про стрімке зростання масштабів діяльності підприємства упродовж 2022–2024 рр. Чистий дохід від реалізації продукції у 2024 році збільшився на 787 329,2 тис. грн порівняно з 2022 роком, або у 3,76 рази, що є результатом розширення виробництва, зростання обсягів реалізації та активізації збутової діяльності.

Водночас собівартість реалізованої продукції зросла на 736 777,3 тис. грн (у 3,84 рази), що підтверджує високу матеріалоємність молочної промисловості та залежність фінансових результатів від динаміки витрат на сировину, енергоносії й пакувальні матеріали.

Таблиця 1.1

Динаміка фінансових результатів ТОВ «Житомирський молочний завод»
у 2022–2024 рр.

тис. грн

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Абсолютна зміна 2024/2022, ±	Темп зростання, %
Чистий дохід від реалізації	285 818,8	673 262,0	1 073 148,0	+787 329,2	375,6
Собівартість реалізованої продукції	259 837,7	618 785,3	996 615,0	+736 777,3	383,5
Валовий прибуток	25 981,1	54 476,7	76 533,0	+50 551,9	294,6
Фінансовий результат від операційної діяльності	–	14 796,0	26 858,0	+12 062,0*	–
Прибуток до оподаткування	7 618,0	14 692,2	35 163,0	+27 545,0	461,5
Чистий прибуток	6 171,3	12 251,8	28 834,0	+22 662,7	467,2

* Порівняння здійснено з 2023 р.

Джерело: фінансова звітність підприємства

Проте випереджальні темпи зростання доходів порівняно з витратами дали змогу підприємству суттєво наростити валовий прибуток, який у 2024 році досяг 76 533,0 тис. грн, що майже утричі перевищує рівень 2022 року.

Особливо позитивною є динаміка чистого прибутку, який зріс з 6 171,3 тис. грн у 2022 р. до 28 834,0 тис. грн у 2024 р., тобто більш ніж у 4,6 рази. Це свідчить не лише про збільшення обсягів діяльності, а й про підвищення ефективності управління витратами, оптимізацію операційних процесів і результативну цінову політику підприємства.

Таким чином, аналіз фінансових результатів ТОВ «Житомирський молочний завод» підтверджує, що підприємство функціонує в руслі загальногалузових тенденцій розвитку молочної промисловості, проте демонструє вищі темпи зростання прибутковості, що є наслідком активної інвестиційної стратегії та ефективної системи управління фінансовими результатами. Отримані висновки створюють логічну основу для подальшого дослідження організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів та оцінки його ролі у забезпеченні стійкого розвитку підприємства.

Подальше поглиблення аналізу фінансових результатів доцільно здійснити через дослідження структури та динаміки операційних витрат, оскільки саме вони формують собівартість продукції та безпосередньо впливають на рівень прибутковості молокопереробного підприємства. Галузева специфіка молочної промисловості зумовлює високу частку матеріальних витрат у загальній сумі витрат, що потребує детального аналізу їх складу та змін у часі. З цією метою в табл. 1.2 узагальнено інформацію про структуру та динаміку операційних витрат ТОВ «Житомирський молочний завод» у 2023–2024 рр.

Таблиця 1.2

Структура та динаміка операційних витрат ТОВ «Житомирський молочний завод» у 2023–2024 рр.

Стаття витрат	2023, тис. грн	2024, тис. грн	Абсолютна зміна, ±	Темп зростання, %	Частка у 2024 р., %
Матеріальні затрати	582 093,0	888 354,0	+306 261,0	152,6	84,3
Витрати на оплату праці	27 322,0	44 618,0	+17 296,0	163,3	4,2
Відрахування на соціальні заходи	5 851,0	9 470,0	+3 619,0	161,9	0,9
Амортизація	9 909,0	13 842,0	+3 933,0	139,7	1,3
Інші операційні витрати	60 288,0	98 211,0	+37 923,0	162,9	9,3
Разом	685 463,0	1 054 495,0	+369 032,0	153,9	100,0

Джерело: сформовано за даними фінансової звітності

Дані табл. 1.2 свідчать, що операційні витрати підприємства у 2024 році зросли на 369 032,0 тис. грн, або на 53,9 % порівняно з 2023 роком, що є прямим наслідком розширення обсягів виробництва та реалізації продукції. Витратна структура підприємства має чітко виражений матеріалоємний характер, притаманний молочній промисловості.

Домінуючу позицію займають матеріальні затрати, частка яких у 2024 році становила 84,3 % загального обсягу операційних витрат. Їх абсолютне зростання на 306 261,0 тис. грн обумовлене підвищенням закупівельних цін на молочну сировину, зростанням вартості енергоносіїв і пакувальних матеріалів, а також збільшенням обсягів переробки. Така концентрація витрат підтверджує високу

залежність фінансових результатів підприємства від ефективності управління матеріальними ресурсами.

Витрати на оплату праці у 2024 році зросли на 17 296,0 тис. грн, або на 63,3 %, що відображає як збільшення чисельності персоналу, так і підвищення рівня оплати праці. Це свідчить про розширення виробничих потужностей і водночас про зростання соціальної відповідальності підприємства. Аналогічну динаміку демонструють відрахування на соціальні заходи, приріст яких становив 61,9 %, що є закономірним наслідком зростання фонду оплати праці.

Зростання амортизаційних відрахувань на 3 933,0 тис. грн (на 39,7 %) свідчить про активну інвестиційну діяльність підприємства, оновлення та розширення основних засобів. Це є позитивною тенденцією, оскільки модернізація виробничої бази створює передумови для підвищення продуктивності праці та зниження питомих витрат у майбутніх періодах.

Витрати за статтею «інші операційні витрати» зросли на 37 923,0 тис. грн (на 62,9 %), що може бути пов'язано зі збільшенням логістичних витрат, витрат на збут, обслуговування виробництва та забезпечення безперервності технологічного процесу в умовах зростаючих ринкових ризиків.

Узагальнюючи результати аналізу, слід зазначити, що зростання операційних витрат ТОВ «Житомирський молочний завод» у 2023–2024 рр. має об'єктивний, виробничо зумовлений характер і відповідає динаміці зростання доходів підприємства. Водночас висока частка матеріальних затрат актуалізує необхідність удосконалення аналітичного обліку витрат за центрами відповідальності та видами продукції, що є важливим напрямом підвищення ефективності управління фінансовими результатами.

Завершальним етапом аналізу фінансових результатів підприємства є оцінка показників рентабельності, які узагальнюють вплив доходів, витрат і обсягів діяльності на рівень прибутковості. Саме показники рентабельності дають змогу оцінити не лише абсолютні результати діяльності, а й ефективність використання ресурсів у динаміці.

З цією метою в табл. 1.3 наведено динаміку основних показників рентабельності ТОВ «Житомирський молочний завод» за 2022–2024 рр.

Таблиця 1.3

Динаміка показників рентабельності ТОВ «Житомирський молочний завод» у 2022–2024 рр., %

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Зміна 2024 р. /2022 р., ±
Рентабельність продажів	2,16	1,82	2,69	+0,53
Валова рентабельність	9,09	8,09	7,13	–1,96
Рентабельність операційної діяльності	–	2,20	2,50	+0,30*

* Порівняння здійснено з 2023 р.

Дані табл. 1.3 свідчать про різноспрямовану, але загалом позитивну динаміку прибутковості підприємства у 2022–2024 рр. Рентабельність продажів у 2024 році зросла до 2,69 %, що на 0,53 в.п. перевищує рівень 2022 року. Це означає, що на кожную гривню чистого доходу підприємство отримує більший обсяг чистого прибутку, що є свідченням покращення фінансового результату від основної діяльності.

Водночас валова рентабельність за аналізований період знизилася з 9,09 % у 2022 р. до 7,13 % у 2024 р., тобто на 1,96 в.п. Така тенденція є характерною для молочної промисловості та пояснюється зростанням собівартості продукції, зумовленим підвищенням цін на молочну сировину, енергоносії та пакувальні матеріали. Зниження валової рентабельності свідчить про посилення витратного тиску на виробничому етапі.

Разом з тим рентабельність операційної діяльності у 2024 році зросла до 2,50 % проти 2,20 % у 2023 р., що вказує на підвищення ефективності управління адміністративними, збутовими та іншими операційними витратами. Це свідчить про результативні управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію непрямих витрат і підвищення загальної операційної ефективності підприємства.

Узагальнюючи результати аналізу, слід зазначити, що зниження валової рентабельності компенсується зростанням чистої та операційної рентабельності,

що є позитивною тенденцією. Це означає, що ТОВ «Житомирський молочний завод» змогло адаптуватися до умов зростання виробничих витрат шляхом удосконалення структури витрат, оптимізації операційних процесів і підвищення результативності реалізації продукції.

Отримані результати підтверджують, що підприємство перебуває на етапі якісного зростання, коли розширення масштабів діяльності супроводжується не лише збільшенням абсолютних показників прибутку, а й підвищенням ефективності фінансово-господарської діяльності, що створює надійне підґрунтя для подальшого вдосконалення обліку та управління фінансовими результатами.

Таким чином, галузеві особливості молочної промисловості формують високу матеріалоємність і залежність фінансових результатів від собівартості та обсягів реалізації. Аналіз діяльності ТОВ «Житомирський молочний завод» за 2022–2024 рр. показав, що підприємство змогло забезпечити стійке зростання доходів і прибутку за рахунок розширення виробництва, інвестицій у основні засоби та підвищення ефективності управління витратами, що створює надійне підґрунтя для подальшого дослідження організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів та розробки практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи управління прибутковістю.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Формування обліково-інформаційної системи фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості

Фінансовий результат (прибуток/збиток) у молочній промисловості формується під впливом високої матеріаломісткості виробництва, багатопередільного технологічного процесу, коротких термінів придатності продукції та чутливості доходів до цінових знижок, повернень і маркетингових бонусів. Тому обліково-інформаційна система (ОІС) фінансових результатів для молокопереробних підприємств має будуватися як інтегрований контур: первинні дані → аналітичний облік → синтетичний облік → звітність → управлінська аналітика, із чіткими регламентами закриття періоду та внутрішнього контролю.

На рівні фінансового обліку формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати регулюється Планом рахунків та Інструкцією про його застосування [29-3], а правила визнання і класифікації доходів та витрат за НП(С)БО 15 «Дохід» [27] і НП(С)БО 16 «Витрати» [28]. Вихідним «продуктом» цієї системи виступає форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», структура якої визначена у переліку форм фінансової звітності, оприлюдненому Мінфіном.

Для підприємств, що складають звітність за МСФЗ, контур доходів має додатково відповідати вимогам IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers» (у т.ч. щодо ідентифікації зобов'язань до виконання, змінної винагороди, повернень, суттєвого фінансового компонента, розкриттів). Практика молочної галузі підтверджує релевантність цього підходу: великі виробники публікують консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, де визнають дохід і витрати відповідно до міжнародних вимог.

Цільова архітектура ОІС для молокопереробного підприємства має забезпечити:

- достовірність (повнота, правильна оцінка, відсікання періодів);
- аналітичність (розрізи за продуктами/каналами/клієнтами/переділами);
- оперативність (щоденна фіксація виробництва, відвантаження, повернень, списань);
- можливість простеження руху ресурсів і продукції від партії сировини до реалізації та повернення;
- контрольованість (закриття періоду, контролі відхилень, узгодження з виробництвом і складом).

Первинні документи є «точкою входу» облікових даних, без якої неможливо сформулювати достовірний фінансовий результат. Для молокопереробних підприємств особливо важливо, щоб первинна документація відображала не лише факт здійснення господарської операції, а й якісні та технологічні параметри, які безпосередньо впливають на рівень виробничої собівартості та маржинальність продукції.

Первинні дані за доходами повинні забезпечувати:

- ✓ коректне визначення моменту реалізації та умов постачання (у т.ч. для мережевих клієнтів);
- ✓ облік знижок, бонусів, маркетингових послуг, ретро-бонусів як факторів коригування виручки/витрат збуту (залежно від сутності);
- ✓ виділення повернень (через прострочення, дефекти, розірвання поставки) як окремого інформаційного потоку, бо вони прямо впливають на чистий дохід та потребують чіткого «відсікання» по періодах.

Первинні дані за витратами мають охоплювати:

- ✓ закупівлю молока-сировини (з деталізацією: постачальник/партія/жирність/білок/бакпоказники – якщо це відображається у внутрішніх регламентах);

✓ виробничі витрати за центрами (приймання й охолодження, пастеризація/ультрапастеризація, сепарація, нормалізація, фасування, склад готової продукції, енергогосподарство тощо);

✓ втрати й списання (технологічні втрати, бій тари, усушка/розливи, списання прострочення), які в молочній промисловості мають суттєвий вплив на маржинальність.

Підсилює якість ОІС наявність регламенту узгодження первинної документації з технологічними даними (зміни, виробничі рапорти, дані ліній фасування, складські рухи). На практиці це досягається інтеграцією обліку з ERP/обліковими модулями та виробничими реєстрами.

Фінансова звітність відображає підсумок, але управління прибутковістю потребує аналітики. Для молочної промисловості доцільно будувати аналітичний облік фінансових результатів у таких ключових розрізах:

1. Продуктова аналітика: молоко пастеризоване/ультрапастеризоване, кефір, йогурт, сметана, масло, сир кисломолочний, тверді сири, сухі продукти тощо.

2. Переділи та виробничі центри: дає можливість бачити, де «з’їдається» маржа (енергоємні ділянки, фасування, логістика холоду).

3. Канали збуту: мережі, гурт, HoReCa, експорт, власна роздрібна мережа; у кожному – різні умови знижок, повернень і логістики.

4. Клієнтська аналітика: ключові контрагенти, договірні умови, бонуси/промо, дебіторські ризики.

5. Партійність і строки придатності: для контролю списань, повернень і «заморожування» оборотного капіталу в запасах.

На цьому рівні формується «управлінська проекція» фінансового результату: валова маржа по SKU, маржа по каналах, ефективність промо, питома вага списань/повернень, технологічні втрати. Це прямо підтримує вимогу підвищення ефективності через контроль витрат у молочному секторі, що підкреслюється і в сучасних дослідженнях облікового забезпечення витрат у молочному напрямі [24].

Синтетичне узагальнення у національній системі координується Планом рахунків і Інструкцією [15; 29-30]. Для формування фінансових результатів ключовою є логіка:

- ✓ накопичення доходів і витрат протягом періоду на відповідних рахунках класів 7–9;
- ✓ закриття рахунків доходів/витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» згідно з Інструкцією;
- ✓ визначення фінансового результату звітного періоду та відображення його у звітності.

З позиції ОІС важливо не лише «зробити проводки», а забезпечити кероване закриття періоду, яке для молокопереробної галузі обов’язково включає:

- ✓ коректне віднесення виробничих накладних і загальновиробничих витрат на випуск;
- ✓ оцінку та коригування залишків готової продукції з урахуванням партій/дат виробництва;
- ✓ відображення повернень і знижок із правильним відсіканням періодів;
- ✓ відображення списань прострочення та втрат за затвердженими нормами/актами;
- ✓ контроль незавершеного виробництва (за наявності) та правильності калькулювання.

У частині методики заповнення Звіту про фінансові результати сучасні практичні джерела наголошують, що у формі №2 відображаються оборотні показники доходів/витрат за період, а не залишки, і важливо забезпечити коректну класифікацію статей [14]. Для ОІС це означає: звітність має «збиратися» з бухгалтерських оборотів, але якість цих оборотів визначається первинними даними та аналітичними правилами.

ОІС фінансових результатів у молочній промисловості повинна одночасно забезпечувати:

- ✓ зовнішню прозорість (фінансова звітність, примітки, аудит за потреби);
- ✓ внутрішню корисність (щоденні/тижневі КРІ маржі та втрат).

Тому доцільно впроваджувати «подвійний вихід»:

1. негламентована звітність: форма №2, примітки, пояснення змін маржі, структури витрат\$
2. есправлінські звіти прибутковості: валова маржа по SKU, маржа по каналах, аналіз промо та бонусів, частка списань/повернень, рентабельність виробничих центрів.

Якщо підприємство застосовує МСФЗ, ОІС має враховувати специфіку визнання доходу за IFRS 15 (зокрема щодо змінної винагороди та розкриттів). У молочній промисловості це особливо актуально через поширеність торговельних знижок/бонусів і повернень, які впливають на «чистий» дохід та на управлінські висновки щодо реальної прибутковості контрактів.

Оскільки фінансовий результат є підсумком багатьох потоків, система контролю має бути вбудованою (не «після факту»). Для молочної промисловості ключові контрольні точки такі:

- відвантаження/повернення: звірка товарних накладних, актів повернення, кредит-нот (за потреби), коректність періоду;
- ціни та знижки: контроль відповідності договору, промо-умов, бонусних програм; аналіз відхилень маржі;
- списання та втрати: підтвердження актами, контроль норм, аналіз причин;
- калькулювання: тест коректності розподілу загальновиробничих, контроль енерговитрат, втрат, виходу продукції;
- закриття періоду: чек-лист закриття та контроль «підвішених» документів.

Оскільки фінансовий результат формується як підсумок взаємопов'язаних операційних, виробничих і збутових потоків, система контролю на підприємствах молочної промисловості має бути інтегрованою в обліковий процес і функціонувати на всіх етапах формування доходів і витрат, а не застосовуватися лише після завершення звітного періоду. Реалізація вбудованих контрольних точок щодо відвантажень і повернень, цін і знижок, списань і втрат,

калькулювання та процедур закриття періоду забезпечує своєчасне виявлення відхилень, підвищує достовірність фінансових результатів і знижує ризик їх суттєвих викривлень.

2.2. Синтетичний і аналітичний облік доходів, витрат та фінансових результатів у системі управління прибутковістю

Ефективне управління прибутковістю на ТОВ «Житомирський молочний завод» базується на цілісній та взаємоузгодженій системі первинного, аналітичного й синтетичного бухгалтерського обліку, яка забезпечує формування достовірної та релевантної інформації про доходи, витрати й фінансові результати як для складання фінансової звітності, так і для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Для підприємств молокопереробної промисловості така система має особливе значення з огляду на багатопередільний характер виробництва, значну частку змінних витрат, залежність собівартості від якості сировини та необхідність постійного контролю витрат на кожному етапі технологічного процесу. Саме тому облік фінансових результатів виконує не лише реєстраційну, а й виразну управлінсько-аналітичну функцію.

Первинний облік охоплює всі стадії операційного циклу підприємства – від приймання молока-сировини до реалізації готової продукції. На цьому етапі закладається інформаційна база для подальшого узагальнення даних у системі бухгалтерського обліку.

До основних первинних документів, що використовуються на підприємстві, належать:

- ✓ товарно-транспортні накладні та акти приймання молока-сировини;
- ✓ лімітно-забірні картки та вимоги на відпуск матеріалів у виробництво;
- ✓ виробничі звіти цехів і змінні рапорти;
- ✓ калькуляційні листи виробничої собівартості;

- ✓ видаткові та податкові накладні;
- ✓ банківські виписки та платіжні інструкції.

На підставі зазначених документів формується інформація про обсяги випуску продукції, фактичні витрати, дотримання норм ресурсоспоживання та правомірність визнання доходів, що є необхідною передумовою достовірного визначення фінансового результату звітного періоду.

Аналітичний облік доходів і витрат зорієнтований насамперед на потреби управління та внутрішнього контролю. Його організація на ТОВ «Житомирський молочний завод» дає змогу оцінювати прибутковість діяльності в багатовимірному розрізі, а саме:

- ✓ за видами продукції (молоко, кефір, йогурт, сметана, масло, сир);
- ✓ за виробничими переділами;
- ✓ за каналами збуту (опт, роздріб, мережі);
- ✓ за центрами відповідальності та підрозділами.

Застосування такої деталізації забезпечує розрахунок маржинального доходу, виявлення нерентабельних видів продукції або неефективних каналів реалізації та формує аналітичну основу для оптимізації витрат, перегляду цінової політики й управління асортиментом.

Узагальнені напрями аналітики ключових рахунків наведено в табл. 2.1, на яку доцільно спиратися під час формування управлінських звітів.

Таблиця 2.1

Аналітика рахунків доходів і витрат у системі управління прибутковістю
ТОВ «Житомирський молочний завод»

Рахунок	Назва рахунку	Основні аналітичні розрізи	Управлінське значення
70	Доходи від реалізації	Види продукції, канали збуту, контрагенти	Аналіз структури та динаміки доходів
90	Собівартість реалізації	Продукція, переділи, змінні/постійні витрати	Контроль і зниження собівартості
92	Адміністративні витрати	Статті витрат, підрозділи	Контроль управлінських витрат
93	Витрати на збут	Канали збуту, статті витрат	Оцінка комерційної ефективності

Синтетичний облік доходів, витрат і фінансових результатів на підприємстві ведеться відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [29-30] та забезпечує узагальнення інформації про результати господарської діяльності у системному, регламентованому вигляді. Саме на рівні синтетичного обліку відбувається інтеграція даних первинного та аналітичного обліку з метою формування показників фінансової звітності та оцінки загальної ефективності діяльності підприємства.

Визначальну роль у цій системі відіграє рахунок 79 «Фінансові результати», який є підсумковим і призначений для узагальнення інформації про прибуток або збиток звітного періоду. На даному рахунку відображається результат зіставлення доходів та витрат, накопичених протягом звітного періоду на відповідних рахунках обліку.

Економічна сутність рахунку 79 полягає в тому, що він виступає інтегруючою ланкою між рахунками доходів і витрат та рахунками власного капіталу, забезпечуючи логічне завершення облікового циклу. За кредитом рахунку 79 відображаються доходи підприємства, а за дебетом – витрати, що дає змогу визначити кінцевий фінансовий результат діяльності.

З метою деталізації інформації та забезпечення контролю за окремими складовими фінансового результату рахунок 79 має такі субрахунки:

- ✓ 791 «Результат операційної діяльності», на якому узагальнюється інформація про прибуток (збиток), отриманий від основної діяльності підприємства;
- ✓ 792 «Результат фінансових операцій», що використовується для відображення результатів від фінансових доходів і витрат;
- ✓ 793 «Результат іншої діяльності», на якому відображається фінансовий результат від іншої звичайної діяльності.

У практиці підприємства найбільше значення має субрахунок 791, оскільки саме на ньому формується результат від операційної діяльності – основного джерела прибутку. На цей субрахунок у кінці звітного періоду списуються:

- ✓ доходи від реалізації продукції (з рахунків класу 7);
- ✓ собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати та витрати на збут (з рахунків класу 9);
- ✓ інші операційні доходи та витрати.

Після завершення всіх закриваючих записів сальдо рахунку 79 відображає чистий фінансовий результат звітного періоду, який наприкінці місяця або року списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Таким чином забезпечується зв'язок між результатами поточної діяльності та змінами у власному капіталі підприємства.

З управлінської точки зору рахунок 79 виконує не лише підсумкову, а й аналітико-контрольну функцію, оскільки дозволяє:

- ✓ оцінити вплив окремих видів витрат і доходів на кінцевий фінансовий результат;
- ✓ здійснювати порівняння фактичного прибутку з плановими показниками;
- ✓ формувати інформаційну базу для аналізу рентабельності та прийняття управлінських рішень.

Отже, рахунок 79 «Фінансові результати» є центральним елементом системи синтетичного обліку, який забезпечує узагальнення, оцінку та відображення фінансового результату діяльності підприємства, а також відіграє ключову роль у формуванні показників фінансової звітності та управлінської аналітики.

Для наочного відображення механізму формування прибутку доцільно використовувати журнал господарських операцій, який дозволяє простежити взаємозв'язок між доходами, витратами та фінансовим результатом. Приклад такого журналу з умовними даними наведено в табл. 2.2.

На підставі даних табл. 5 фінансовий результат визначається за формулою:

Прибуток = Дохід – Собівартість – Адміністративні витрати – Витрати на збут + Інші доходи – Інші витрати

Прибуток = 5 000 000 – 3 200 000 – 400 000 – 300 000 + 50 000 – 30 000 =
1 120 000 грн

Таблиця 2.2

Журнал господарських операцій з обліку фінансових результатів
ТОВ «Житомирський молочний завод»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції	361	701	5 000 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1 000 000
3	Списано виробничу собівартість реалізованої продукції	901	26	3 200 000
4	Віднесено собівартість реалізації на фінансові результати	791	901	3 200 000
5	Списано адміністративні витрати	79	92	400 000
6	Списано витрати на збут	79	93	300 000
7	Відображено інші операційні доходи	719	791	50 000
8	Відображено інші операційні витрати	791	949	30 000
9	Визначено чистий прибуток звітного періоду	791	441	1 120 000

Сформовані за даними бухгалтерського обліку показники знаходять відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Зокрема, на підставі наведених розрахунків формуються такі показники:

- ✓ чистий дохід від реалізації – 4 000 000 грн;
- ✓ собівартість реалізованої продукції – 3 200 000 грн;
- ✓ валовий прибуток – 800 000 грн;
- ✓ фінансовий результат від операційної діяльності – 1 120 000 грн;
- ✓ чистий прибуток – 1 120 000 грн.

Таким чином, узгоджене застосування первинного, аналітичного та синтетичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів на ТОВ «Житомирський молочний завод» забезпечує прозоре формування прибутку та створює інформаційну основу для активного управління прибутковістю підприємства. Використання аналітичної деталізації (табл. 4) та журналу господарських операцій із конкретними сумами (табл. 5) дає змогу простежити вплив кожного виду доходів і витрат на кінцевий фінансовий результат, підвищуючи управлінську та аналітичну цінність бухгалтерського обліку.

2.3. Удосконалення організації облікового процесу фінансових результатів з урахуванням галузевої специфіки

Ефективність управління фінансовими результатами на підприємствах молочної промисловості безпосередньо залежить від якості організації облікового процесу, який має відображати не тільки підсумковий фінансовий результат, а й економічні передумови його формування. Для ТОВ «Житомирський молочний завод», як типового представника молокопереробної галузі, особливо актуальним є перехід від традиційно орієнтованого на потреби фінансової звітності обліку до комплексної обліково-аналітичної системи, що враховує технологічні, сировинні та ринкові особливості виробництва молочної продукції.

Молочна промисловість характеризується високою матеріаломісткістю, суттєвою залежністю від якості та сезонності сировини, коротким строком зберігання готової продукції, а також значною питомою вагою витрат на енергоносії та забезпечення холодового ланцюга. За таких умов фінансовий результат формується під впливом обсягів реалізації, рівня втрат сировини, виходу готової продукції, структури асортименту (молоко, кисломолочна продукція, сири, масло), а також ефективності логістики та збуту. Відтак удосконалення організації облікового процесу має бути спрямоване на деталізоване відображення доходів і витрат у розрізі зазначених чинників.

Основним напрямом удосконалення є поглиблення аналітичного обліку фінансових результатів за видами продукції, технологічними переділами та центрами відповідальності. Для ТОВ «Житомирський молочний завод» такий підхід має принципове значення, оскільки виробництво молочної продукції характеризується різною собівартістю, рентабельністю та швидкістю обороту залежно від продуктового сегмента. Формування аналітики виключно на рівні загального прибутку не дає змоги виявити внутрішні резерви зростання ефективності, тоді як деталізація за продуктовими лініями дозволяє оцінити маржинальність кожного виду продукції та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

На практиці це може реалізовуватися шляхом відкриття аналітичних субрахунків до рахунку 79 «Фінансові результати» або через ведення спеціалізованих управлінських регістрів прибутковості. Для підприємства доцільно виокремлювати такі аналітичні позиції: пастеризоване молоко (у розрізі жирності та типу упаковки), йогурти (натуральні та з наповнювачами), сметана, тверді та м'які сири. У межах кожної продуктової групи узагальнюються доходи від реалізації, змінні та умовно-постійні витрати, що дає змогу визначити валовий і маржинальний прибуток. Такий підхід, зокрема, дозволяє встановити, що виробництво йогуртів забезпечує вищу маржинальність порівняно з пастеризованим молоком, але водночас потребує більших витрат на маркетинг і логістику (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Приклад організації аналітичного обліку фінансових результатів
на ТОВ «Житомирський молочний завод»

Об'єкт аналітики	Аналітичний розріз	Показники обліку	Управлінське призначення
Види продукції	Молоко, йогурти, сметана, тверді та м'які сири	Дохід, собівартість, маржинальний прибуток	Оцінка рентабельності асортименту
Технологічні переділи	Приймання, пастеризація, ферментація, фасування	Витрати переділу, вихід продукції, втрати	Контроль ефективності технологічного процесу
Центри відповідальності	Виробничі цехи, збут, логістика	Відхилення витрат, прибуток	Посилення внутрішньої відповідальності
Канали збуту	Опт, роздріб, мережі	Дохід, витрати збуту, рентабельність	Оптимізація збутової політики

З урахуванням галузевої специфіки молочної промисловості доцільно формувати аналітичний облік фінансових результатів також за технологічними переділами: приймання та первинна обробка молока, пастеризація, ферментація та визрівання (для сирів), фасування і пакування, зберігання та охолодження. У межах кожного переділу акумулюються витрати та співвідносяться з виходом готової продукції, що дає можливість оцінити вплив технологічних витрат,

енергоємності та тривалості виробничого циклу на собівартість і фінансовий результат окремих продуктів.

Важливим напрямом удосконалення є також організація аналітичного обліку фінансових результатів за центрами відповідальності: виробничими цехами, службою постачання сировини, відділом збуту та логістики, допоміжними підрозділами (енергогосподарство, лабораторія якості). У такому випадку прибуток або відхилення від планових показників пов'язуються не лише з видом продукції, а й з діяльністю конкретного структурного підрозділу, що підвищує персональну відповідальність управлінського персоналу та сприяє розвитку внутрішнього контролю.

Запровадження детального аналітичного обліку фінансових результатів на ТОВ «Житомирський молочний завод» істотно підвищить управлінську цінність облікової інформації та створить підґрунтя для оперативного коригування асортименту продукції, оптимізації цінової політики, обґрунтування інвестицій у модернізацію окремих технологічних переділів.

У підсумку бухгалтерський облік трансформується із суто реєстраційної системи у дієвий інструмент стратегічного й оперативного управління ефективністю молокопереробного підприємства, що забезпечить якісно новий рівень інформаційної підтримки управлінських рішень. За таких умов облікова система перестає виконувати виключно функцію фіксації господарських операцій і набуває ролі інтегрованого обліково-аналітичного механізму, орієнтованого на виявлення внутрішніх резервів зростання прибутковості та підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Для молокопереробного підприємства, зокрема ТОВ «Житомирський молочний завод», це означає можливість оперативно оцінювати вплив змін цін на сировину, енергоносії та логістичні послуги на фінансовий результат окремих продуктових лінійок, своєчасно реагувати на коливання попиту та коригувати виробничу програму. Аналітична деталізація фінансових результатів створює підґрунтя для прогнозування прибутку, планування грошових потоків і обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації асортименту.

Крім того, інтеграція фінансового й управлінського обліку забезпечить узгодженість показників внутрішньої управлінської звітності з даними фінансової звітності, що підвищить прозорість діяльності підприємства та довіру з боку власників, інвесторів і кредиторів. У цьому контексті бухгалтерський облік стає важливим елементом системи корпоративного управління, сприяючи підвищенню фінансової дисципліни та результативності використання ресурсів.

Отже, удосконалення організації облікового процесу фінансових результатів з урахуванням галузевої специфіки молочної промисловості дозволить перетворити облік на активний інструмент управління розвитком підприємства, орієнтований на відображення минулих подій, формування економічно обґрунтованих стратегічних і оперативних рішень, спрямованих на сталий розвиток та зміцнення ринкових позицій молокопереробного підприємства.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1. Організація аудиту фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості

Фінансові результати (прибуток/збиток) для молокопереробних підприємств є узагальнюючим показником ефективності, але водночас – «зона підвищеного ризику» викривлень через технологічну багатопередільність виробництва, високу частку непрямих витрат, обмежений термін технологічної придатності молочної сировини й готової продукції, сезонність заготівлі молока та значну роль професійних суджень та облікових оцінок у (розподіл ЗВВ, резерви, знецінення запасів тощо). Саме організаційно-технологічна специфіка молокопереробних підприємств формує особливі вимоги до обліку й контролю, а отже – і до побудови аудиту фінансових результатів.

Нормативною основою організації аудиту в Україні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [33] та застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА), доступних через Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [21]. Наукові публікації українських дослідників акцентують, що методика аудиту фінансових результатів має спиратися на ризик-орієнтоване планування, чітку етапність і доказовість процедур, а також активніше інтегрувати цифрові інструменти аналізу даних [40; 23; 7-8].

Мета аудиту – отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо того, що фінансові результати (та їх складові у Звіті про фінансові результати/Звіті про сукупний дохід) не містять суттєвих викривлень і сформовані відповідно до застосовної концептуальної основи (НП(С)БО або МСФЗ).

Головні завдання в галузевому вимірі:

- ✓ перевірити правильність визнання доходів (за каналами збуту, договорами, поверненнями, бонусами/знижками, відвантаженням наприкінці періоду);
- ✓ оцінити повноту та коректність відображення виробничої собівартості (розподіл ЗВВ між переділами/видами продукції, облік втрат, браку, побічної продукції);
- ✓ підтвердити реальність оцінок (резерви, знецінення запасів, забезпечення, курсові різниці/фінансові витрати);
- ✓ перевірити коректність класифікації доходів/витрат (операційні/фінансові/інші) та відображення податку на прибуток;
- ✓ узгодити фінансовий результат із даними аналітичного/синтетичного обліку, первинними документами та управлінською аналітикою.

Вітчизняні науковці пропонують організовувати аудит фінансових результатів як послідовність етапів (організаційний → планування → виконання процедур → узагальнення результатів), що підвищує керованість перевірки та знижує ризик невиявлення помилок [40].

Організація аудиту фінансових результатів у молокопереробній промисловості доцільно вибудовується у логіці Міжнародних стандартів аудиту та ризик-орієнтованого підходу, ключовим елементом якого є ідентифікація ризиків суттєвого викривлення фінансової інформації та прив'язка аудиторських процедур до визначених ризиків. Такий підхід дає змогу зосередити аудиторські ресурси на найбільш уразливих ділянках облікових даних і системи внутрішнього контролю, що підвищує ефективність та результативність аудиту фінансових результатів [11]. Основні етапи організації аудиту фінансових результатів у молочній промисловості узагальнено в табл. 3.1.

Етапність «організаційний—плановий—технологічний—результативний» підкреслюється в українських дослідженнях як практично зручна модель для аудиту фінансових результатів [40], оскільки вона забезпечує логічну послідовність дій аудитора, чітке розмежування відповідальності між етапами

перевірки та систематизацію аудиторських процедур відповідно до рівня і характеру ризиків суттєвого викривлення фінансової інформації.

Таблиця 3.1.

Етапи організації аудиту фінансових результатів у молочній промисловості

Етап	Зміст робіт (що робить аудитор)	Ключові документи/результати
1. Прийняття та продовження співпраці	Оцінка незалежності, конфліктів інтересів, попередня оцінка доброчесності управлінського персоналу, погодження обсягу та умов завдання	Лист-зобов'язання, оцінка незалежності, загальна стратегія
2. Розуміння бізнесу та процесів формування прибутку	Вивчення технології (приймання молока → переробка → переділи → склад/логістика → збут), політик ціноутворення, систем обліку (ERP), контрольних процедур	Опис процесів, карта ІТ-середовища, анкети контролю
3. Оцінка ризиків суттєвого викривлення	Визначення ризиків по твердженнях (повнота, існування, точність, віднесення до періоду, класифікація), у т.ч. ризиків шахрайства у виручці	Матриця ризиків, рівень суттєвості, план реакцій на ризики
4. Планування і програма аудиту	Формування детальної програми процедур: тести контролю (за потреби) + процедури по суті, визначення вибірки/суцільних тестів, графік	План, програма, бюджет часу, перелік запитів клієнту
5. Виконання процедур	Аналітичні процедури, тестування операцій і залишків, підтвердження, перерахунки, cut-off, тести оцінок і розкриттів	Робочі документи, результати тестів, підтвердження
6. Узагальнення, комунікація, звітування	Оцінка викривлень, аналіз подій після звітної дати, узгодження звітності, формування рекомендацій (management letter)	Лист керівництву, аудиторський звіт/думка

У межах організаційного етапу формується загальна стратегія аудиту, оцінюється незалежність аудитора та попередньо аналізується специфіка діяльності молокопереробного підприємства. Плановий етап передбачає поглиблене вивчення процесів формування фінансових результатів, оцінку системи внутрішнього контролю, визначення рівня суттєвості та розробку детальної програми аудиту.

Технологічний етап охоплює безпосереднє виконання аудиторських процедур, зокрема аналітичні процедури, тестування операцій і залишків, перевірку обґрунтованості професійних облікових оцінок, контроль правильності

розподілу загальновиробничих витрат і достовірності визнання доходів та витрат за звітний період. На завершальному, результативному етапі здійснюється узагальнення отриманих аудиторських доказів, оцінка впливу виявлених викривлень на фінансові результати, формування висновків і підготовка аудиторського звіту та рекомендацій для управлінського персоналу.

Застосування такої етапної моделі організації аудиту фінансових результатів у молокопереробній промисловості сприяє підвищенню прозорості аудиторського процесу, узгодженості перевірочних дій із вимогами Міжнародних стандартів аудиту та зниженню ризику невиявлення суттєвих помилок і викривлень у фінансовій звітності підприємства.

Для якісного аудиту фінансових результатів вирішальне значення має повнота й релевантність інформаційної бази, що охоплює фінансову звітність і примітки до неї, регістри синтетичного та аналітичного обліку, первинні документи, зовнішні підтвердження, а також дані управлінського й операційного обліку, зокрема виробничі звіти, відомості виходу продукції та технологічні норми.

У сучасних українських наукових дослідженнях обґрунтовується підхід «інформаційне забезпечення → аудиторські процедури → аудиторські докази», відповідно до якого якість аудиту безпосередньо залежить від інтеграції облікових даних із інформаційних систем підприємства та використання аналітичних інструментів під час перевірки.

Склад і призначення основних джерел аудиторських доказів для перевірки фінансових результатів молокопереробного підприємства систематизовано в табл. 3.2, що дозволяє аудитору цілеспрямовано добирати процедури залежно від об'єкта перевірки та характеру ризиків суттєвого викривлення.

Галузева специфіка молокопереробної промисловості істотно підсилює значення контролю за запасами та належного документування виробничих процесів, оскільки обмежений термін технологічної придатності продукції та технологічно зумовлені втрати безпосередньо впливають на рівень собівартості й фінансовий результат діяльності підприємства.

Таблиця 3.2

Джерела доказів для аудиту фінансових результатів молокопереробного підприємства

Група даних	Приклади документів/даних	Для яких перевірок критично
Виручка та знижки	Договори, специфікації, накладні/ТТН, акти, реєстри відвантажень, кредит-ноти/повернення, бонусні угоди	Cut-off виручки, повнота/існування, коректність знижок і повернень
Виробництво і собівартість	Звіти виробництва по переділах, калькуляції, розподіл ЗВВ, відомості списання сировини, норми витрат, брак, побічна продукція	Точність собівартості, обґрунтованість розподілу витрат, ризики маніпуляцій прибутком
Запаси	Інвентаризаційні описи, складські реєстри, партійний облік, дані про строки придатності, акти списання/псування	Знецінення/списання, повнота витрат, існування запасів
Фінансові/інші доходи й витрати	Банківські виписки, кредитні договори, графіки %, курсові різниці, претензійна робота	Коректність класифікації та оцінок
Податок на прибуток	Декларація, розрахунки податкових різниць, відстрочені податки (за потреби)	Повнота та правильність витрат з податку на прибуток
Дані ІТ-систем	ERP-журнали, права доступу, логи змін, довідники номенклатури/рецептур, ВІ-звітність	Суцільні тести, виявлення аномалій, контроль доступів

У зв'язку з цим ефективна організація аудиту фінансових результатів потребує комплексного використання традиційних облікових документів і цифрових даних з ІТ-систем, що забезпечує достатність і прийнятність аудиторських доказів та знижує ризик невиявлення суттєвих викривлень.

Ризик-орієнтована логіка аудиту фінансових результатів передбачає: по-перше, ідентифікацію ділянок і причин можливого суттєвого викривлення фінансового результату; по-друге, оцінку того, наскільки ефективно функціонують відповідні елементи внутрішнього контролю; по-третє, добір і застосування аудиторських процедур, безпосередньо спрямованих на зниження виявлених ризиків. У сучасних українських дослідженнях наголошується, що саме системна оцінка ризиків у поєднанні з використанням аналітичних інструментів і автоматизованих контрольних процедур дає змогу мінімізувати вплив людського фактору та підвищити якість аудиторських висновків [11].

Ключові ризики викривлення фінансових результатів, характерні для підприємств молокопереробної промисловості, а також відповідні аудиторські реакції й можливості застосування цифрових інструментів узагальнено в табл. 3.3.

Запропонована матриця дозволяє поєднати галузеву специфіку формування доходів і витрат із вимогами Міжнародних стандартів аудиту та практикою ризик-орієнтованого планування перевірки.

Таблиця 3.3

Матриця ключових ризиків викривлення фінансових результатів на підприємствах молокопереробної галузі та аудиторські процедури

Ділянка	Типовий ризик (що може бути викривлено)	Причини/тригери	Аудиторські реакції (приклади процедур)	Цифрові інструменти
Виручка	Завищення виручки наприкінці періоду (cut-off), «фіктивні» відвантаження	Премії менеджменту, план продажів, тиск показників	Тести cut-off (накладні/ТТН $\pm$ 5–10 днів), підтвердження дебіторів, зіставлення відвантажень із оплатами/поверненнями	Суцільний аналіз журналів відвантажень з ERP, пошук аномалій
Знижки/бонуси / повернення	Заниження витрат (нестворені резерви на бонуси/повернення)	Складні маркетингові угоди, ретро-бонуси	Перевірка договорів, перерахунок бонусів, аналіз кредит-нот після дати балансу	ВІ-аналіз знижок по клієнтах/каналах
Собівартість	Неправильний розподіл ЗВВ між переділами/продуктами $\rightarrow$ «намальований» прибуток	Рецептурні зміни, непрямі витрати, ручні коригування	Перевірка баз розподілу ЗВВ, тест коригувань, аналітика маржинальності по SKU	Трасування «витрати $\rightarrow$ драйвер $\rightarrow$ продукт» у ERP/BI
Запаси	Недооблік списань/псування; завищення вартості запасів	Строки придатності, температурні режими, інвентаризаційна дисципліна	Участь в інвентаризації, тест списань, перевірка знецінення (NRV), аналіз оборотності	Виявлення «мертвих» партій, контроль термінів придатності
Брак і втрати	Приховані втрати/брак не віднесені на витрати періоду	Недосконалі норми, відсутність документування	Перевірка активів браку/втрат, зіставлення з технологічними нормами,	Dashboards відхилень «норма-факт»

Ділянка	Типовий ризик (що може бути викривлено)	Причини/тригери	Аудиторські реакції (прикладні процедури)	Цифрові інструменти
			аналітика відхилень	
Інші доходи/витрати	Некоректна класифікація (операційні vs інші), «перенесення» витрат	Бажання покращити операційний результат	Тести класифікації за первинними документами, порівняння структури витрат у динаміці	Автоматизовані правила класифікації в ERP
ІТ-ризик	Несанкціоновані зміни довідників/проводень	Слабкі права доступу, відсутність логуювання	Оцінка ІТ-контролів, аналіз логів змін, тести прав доступу	Log-аналіз, контроль ролей користувачів

Використання матриці ризиків як інструменту організації аудиту фінансових результатів у молокопереробній промисловості забезпечує логічний зв'язок між ідентифікованими ризиками суттєвого викривлення, обраними аудиторськими процедурами та джерелами доказів. Залучення цифрових інструментів аналізу даних і контролю доступів у межах ризик-орієнтованого підходу сприяє підвищенню ефективності аудиту, зменшенню суб'єктивності професійних суджень аудитора та формуванню обґрунтованих висновків щодо достовірності фінансових результатів діяльності молокопереробного підприємства. Проблематика впровадження таких інструментів і напрями її подолання активно висвітлюються в українській науковій літературі, зокрема у працях, присвячених цифровізації аудиту та застосуванню аналітики даних [17].

На підприємствах молочної промисловості організаційна модель забезпечення достовірності фінансового результату зазвичай поєднує:

- ✓ внутрішній контроль (регламенти списання сировини, контроль рецептур, розподіл повноважень у складському та збутовому контурах, інвентаризації);
- ✓ елементи внутрішнього аудиту/контролінгу (періодичні перевірки маржинальності, відхилень «норма-факт», аудит втрат і браку, контроль коректності калькуляцій);

✓ зовнішній аудит (незалежне підтвердження фінансової звітності та фінансових результатів відповідно до МСА) [21].

У сучасних українських публікаціях з аудиту фінансових результатів підкреслюється, що ефективність зовнішнього аудиту істотно зростає, коли аудитор при плануванні спирається на реальні бізнес-процеси та оцінку дієвості контролів, а не лише на формальну перевірку проводок [40].

3.2. Методика проведення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів

Аудит доходів, витрат і фінансових результатів належить до найбільш «ризикових» ділянок перевірки, саме ці показники концентрують у собі ефект від облікової політики, оцінок (резерви, знецінення, курсові різниці), класифікації витрат, коректності визнання доходу, а також можливі прояви маніпулювання результатом (перенесення доходів/витрат між періодами, «капіталізація» витрат, заниження резервів тощо).

Сучасні українські дослідження підкреслюють доцільність поєднання класичної процедурної логіки аудиту з ризик-орієнтованим плануванням і посиленими аналітичними процедурами (у т.ч. на базі цифрових даних та управлінської аналітики) [40].

Метою аудиту є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо того, що доходи, витрати та фінансові результати у фінансовій звітності відображені достовірно, у всіх суттєвих аспектах, відповідно до застосовної концептуальної основи (НП(С)БО або МСФЗ), а також належним чином розкриті у примітках.

Ключові завдання аудитора:

✓ оцінити ризики суттєвих викривлень за статтями доходів/витрат і показниками фінрезультатів та визначити відповіді на ризики;

✓ перевірити коректність визнання доходу (періодизація, класифікація, чистий дохід, повернення/знижки), повноту та обґрунтованість витрат, правильність їх віднесення до періоду та статей;

✓ підтвердити правильність формування фінансового результату (операційного, до оподаткування, чистого), у т.ч. через перевірку закриття рахунків та узгодження зі звітністю;

✓ виконати аналітичні процедури (порівняння, тренди, коефіцієнти, «пояснюваність» відхилень) і за потреби – деталізовані тести по суті [18].

Інформаційна база аудиту доходів/витрат/фінансових результатів має бути багатоканальною: бухгалтерські реєстри, первинні документи, договори, управлінська звітність, дані виробничого обліку (для промисловості), дані ERP/CRM, банківські виписки, податкові реєстри та звітність, розрахунки резервів, політики та процедури внутрішнього контролю.

Для підприємств із цифровими контурами обліку суттєве значення мають ІТ-середовище, права доступу, якість довідників, журнали змін, інтеграції між модулями та наскрізні «треки» операцій (від первинного документа до рядків фінансової звітності). Саме ці елементи визначають надійність даних для аналітичних процедур і тестів по суті та мають бути враховані вже на стадії ризик-орієнтованого планування і організації перевірки (табл. 3.4) [19].

Таблиця 3.4

Логіка (етапи) аудиту доходів, витрат і фінансових результатів

Етап	Зміст робіт аудитора	Типові результати/документи
1. Прийняття завдання та попередня оцінка	Узгодження умов, розуміння бізнес-моделі, попередній аналіз суттєвості	Лист-зобов'язання, стратегія аудиту, попередня суттєвість
2. Ризик-орієнтоване планування	Ідентифікація ризиків по доходах/витратах/результатах; оцінка дизайну контролів	Матриця ризиків; карта процесів; план процедур (audit program)
3. Процедури оцінки ризиків	Інтерв'ю, walkthrough, огляд політик, первинна аналітика, тестування ІТ-контролів (за потреби)	Описи процесів; результати walkthrough; первинні аналітичні тести
4. Тести контролів (за доцільності)	Перевірка ефективності ключових контролів (періодизація, затвердження, ліміти, розподіли)	Робочі документи тестів контролю; висновок щодо reliance

Етап	Зміст робіт аудитора	Типові результати/документи
5. Тести по суті та аналітичні процедури	Підтвердження сум і розкриттів; деталізовані тести; аналітика трендів/маржі/структури	Вибірки, підтвердження, перерахунки; аналітичні висновки (
6. Узагальнення та звітування	Оцінка викривлень, завершальні процедури, узгодження з фінзвітністю	Підсумкова довідка, лист керівництву, аудиторський звіт

Отже, ефективна методика аудиту доходів, витрат і фінансових результатів у цифровому середовищі має поєднувати ризик-орієнтоване планування, оцінку ІТ-контролів (доступи, зміни, інтеграції) та поглиблені аналітичні процедури. Лише за умови контролю якості даних і простежуваності операцій «від первинки до звітності» аудитор може отримати достатні й прийнятні докази щодо достовірності формування фінансового результату та обґрунтовано сформулювати висновок за результатами перевірки (табл. 3.5).

Ризики доцільно групувати за їх економічною природою: ризики визнання та періодизації, класифікації, оцінки (оцінкових суджень), повноти, а також подання й розкриття інформації. Такий підхід забезпечує системність і логічну узгодженість аудиторських процедур із джерелами потенційних викривлень фінансової звітності.

На практиці найбільш критичними зонами впливу на фінансовий результат є: межа звітного періоду (cut-off), формування резервів і забезпечень, розподіл загальновиробничих та адміністративних витрат, облік інших доходів і витрат та «разових» операцій, операції з пов'язаними сторонами, а також ручні коригування і бухгалтерські довідки наприкінці звітного періоду, які часто використовуються для коригування підсумкового результату.

Ризик-орієнтований підхід до планування аудиту передбачає концентрацію уваги аудитора саме на зазначених зонах підвищеної небезпеки викривлень та визначення адекватних аудиторських відповідей залежно від характеру і рівня ризику. Така логіка повністю узгоджується з сучасними методичними рекомендаціями з внутрішнього аудиту (як інструменту управління ризиками) та

з вимогами Міжнародних стандартів аудиту щодо ідентифікації й оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

Зазначені групи ризиків, їх можливі прояви у доходах, витратах і фінансових результатах, а також відповідні аудиторські процедури щодо їх мінімізації та виявлення систематизовано в табл. 3.6, яка формує методичну основу побудови програми аудиту доходів, витрат і фінансових результатів підприємства.

Таблиця 3.6

Матриця ризиків і аудиторських відповідей
(доходи–витрати–фінансові результати)

Ризик (приклад)	Де проявляється	Потенційний ефект	Аудиторська відповідь (процедури)
Завищення доходів через порушення cut-off	Реалізація наприкінці періоду	Завищення прибутку	Тести cut-off; звірка відвантажень/актів; аналіз повернень/кредит-нот після дати балансу
Заниження витрат через «капіталізацію»	ОЗ, НМА, незавершене виробництво	Завищення прибутку	Перевірка критеріїв капіталізації; тести вибірки документів; аналіз приросту капітальних інвестицій vs ремонти
Маніпуляції резервами (забезпечення/знецінення)	Резерви сумнівних боргів, запаси, забезпечення	Суттєві коливання результату	Перевірка моделей оцінок, припущень; ретроспективний аналіз; тест розкриттів
Неправильний розподіл загальноновиробничих витрат	Собівартість реалізації	Викривлення маржі	Перевірка бази розподілу; перерахунок; аналітика маржі за продуктами/переділами (за наявності)
Класифікаційні помилки (операційні vs інші)	Інші доходи/витрати, фінансові витрати	Викривлення операційного результату	Перевірка сутності операцій; коректність віднесення; тест журналів ручних проводок
Ризики ІТ-середовища (права доступу, зміни довідників)	ERP/CRM/BI	Масові викривлення даних	Оцінка ІТ-контролів; аналіз журналів змін; тест цілісності даних і інтеграцій

Систематизація ризиків та визначення відповідних аудиторських відповідей, наведених у табл. 3.6, створюють методичну основу для практичної реалізації ризик-орієнтованого підходу в аудиті доходів, витрат і фінансових результатів. Однак сам по собі перелік ризиків не забезпечує достатності

аудиторських доказів – він має бути трансформований у чітко структурований набір конкретних процедур, адаптованих до особливостей діяльності підприємства, облікової політики та рівня цифровізації облікових процесів.

Саме тому наступним етапом методики є формування програми аудиту, яка деталізує загальні підходи та ризики у вигляді процедурного блоку за окремими напрямками перевірки – аудит доходів, аудит витрат та аудит фінансових результатів. Така програма виступає інструментом практичної реалізації результатів попередньої оцінки ризиків, забезпечує логічний зв'язок між ідентифікованими ризиками, твердженнями фінансової звітності та конкретними аудиторськими діями, а також слугує основою для документування ходу і результатів аудиту.

Процедури щодо доходів доцільно будувати «від ризиків»:

- ✓ розуміння потоків доходу: види реалізації, договори, ціноутворення, знижки/бонуси, повернення, післяпродажні зобов'язання;
- ✓ тести контролів (якщо є підстави покладатися): затвердження цін/знижок, контроль лімітів, розмежування повноважень продаж–облік–склад;
- ✓ тести по суті: перевірка вибірки договорів і первинки; cut-off; звірка виручки з банком/дебіторкою; перевірка коригувань (повернення, ретро-знижки);
- ✓ аналітика: тренди виручки, структура за клієнтами/каналами, валова маржа, «нетипові стрибки» наприкінці періоду.

В українських публікаціях наголошено, що аналітичні процедури є ключовим інструментом підвищення якості аудиту, особливо за умов цифрових даних [18].

Для витрат основою є правильність визнання та класифікації, а також обґрунтованість собівартості:

- ✓ перевірка політик формування собівартості (в т.ч. розподіл загальновиробничих);
- ✓ тестування «ручних» проводок і бухгалтерських довідок;
- ✓ перевірка документального підтвердження та ділової мети витрат;

✓ аналітика структури витрат (матеріальні/оплата праці/амортизація/послуги), порівняння з бюджетом/планом, факторний аналіз відхилень.

Аудит фінансових результатів є «завершальним інтегратором» доходів і витрат та включає:

- ✓ перевірку коректності закриття рахунків доходів/витрат і формування фінансового результату;
- ✓ узгодження оборотно-сальдової відомості з формою(ами) фінзвітності;
- ✓ перевірку подання/розкриттів (склад інших доходів/витрат; суттєві статті; події після звітної дати, якщо впливають на результат).

Українські дослідники окремо акцентують методичну структуру етапів аудиту фінрезультатів і їх значення для оцінки стійкості та ефективності діяльності [40].

Таблиця 3.7

Типові аудиторські процедури за твердженнями (assertions)

Об'єкт	Існування/настання	Повнота	Точність/оцінка	Періодизація	Класифікація/подання
Доходи	Інспектування активів/ТТН, підтвердження від клієнтів	Порівняння відвантаження–облік; аналітика “gap”	Перерахунок сум, перевірка знижок/бонусів	Cut-off тести на межі періоду	Перевірка віднесення до статей звіту
Витрати	Перевірка первинки, підтвердження постачальників	Пошук невідображених зобов'язань	Перевірка розрахунків, резервів, розподілів	Перевірка нарахувань і майбутніх періодів	Тест класифікації (операц./фін./інші)
Фінрезультат	Перевірка закриття рахунків	Узгодження з оборотами і звітністю	Тест оцінок, коригувань, “manual entries”	Перевірка завершальних проводок	Перевірка розкриттів у примітках

Важливим елементом сучасної методики аудиту доходів, витрат і фінансових результатів є аналітичні процедури, які забезпечують не лише виявлення потенційних зон ризику, а й підвищують обґрунтованість професійних суджень аудитора на всіх етапах перевірки. Їх застосування дозволяє перейти від формального підтвердження окремих операцій до системної оцінки

закономірностей формування фінансових показників, причин відхилень і взаємозв'язків між доходами, витратами та результатами діяльності підприємства.

Аналітичні процедури доцільно використовувати поетапно: на стадії планування аудиту – для ідентифікації ризикових зон (аномальних відхилень, різких змін рівня маржі, нетипової структури витрат); як процедури по суті – у випадках, коли аудитор може надійно сформулювати очікувані значення показників (зокрема маржі за продуктами або сегментами, питомих витрат на 1 грн виручки, показників енергоємності чи зарплатомісткості); а також на завершальній стадії перевірки – для загальної оцінки логічності та економічної обґрунтованості підсумкового фінансового результату.

У наукових дослідженнях наголошується, що ефективність аналітичних процедур істотно залежить від специфіки діяльності підприємства (особливо у виробничих та аграрних суб'єктах), якості облікової системи та внутрішнього контролю, а також від коректності формування очікуваних значень і здатності аудитора пояснити виявлені відхилення [18].

Реалізація аналітичних процедур і результатів інших аудиторських дій потребує належного документування, яке забезпечує доказовість висновків та можливість контролю якості аудиту. Склад і призначення основних робочих документів аудитора, що використовуються під час перевірки доходів, витрат і фінансових результатів, узагальнено в табл. 3.8, яка визначає мінімально необхідний набір документів для формування достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Завершальна стадія аудиту доходів, витрат і фінансових результатів має головне значення для формування обґрунтованого професійного судження аудитора та підсумкового аудиторського висновку. Саме на цьому етапі відбувається інтеграція результатів усіх попередніх процедур – тестів контролю, процедур по суті та аналітичних процедур – у єдину систему доказів, достатню для оцінки достовірності фінансової звітності.

Робочі документи аудитора (мінімальний набір) для ділянки «доходи–
витрати–фінансові результат»

Робочий документ	Зміст	Навіщо потрібен
Матриця ризиків і відповідей	Ризики, твердження, процедури	Обґрунтовує план і достатність доказів
Програма аудиту (audit program)	Перелік процедур, виконавець, строки	Контроль виконання та якості
Листинг “manual entries”	Ручні проводки за період (особливо наприкінці)	Виявлення маніпуляцій результатом
Аналітичний пакет	Тренди, маржа, структура витрат, коефіцієнти	Докази для висновків і фокусування вибірки
Узгодження з фінансовою звітністю	ОСВ → рядки звітності → примітки	Запобігас помилкам подання/розкриття
Реєстр викривлень	Виявлені відхилення, вплив на результат	Підсумкова оцінка суттєвості та коригувань

Відповідно до методичних підходів, рекомендованих Міністерством фінансів України, аудитор зобов’язаний не лише виявити окремі помилки чи відхилення, а й оцінити їх сукупний вплив на фінансовий результат та якість розкриття інформації у звітності.

Після виконання запланованих аудиторських процедур аудитор здійснює комплексну оцінку виявлених викривлень – як індивідуально, так і в сукупності – з точки зору їх впливу на показники прибутку або збитку підприємства. Важливим елементом завершального етапу є перевірка достатності та повноти розкриття суттєвих складових фінансового результату, зокрема інших доходів і витрат, разових ефектів та операцій з пов’язаними сторонами. Завершальна аналітика дозволяє узгодити отримані аудиторські докази з підсумковими фінансовими показниками та підтвердити їх економічну логіку.

На основі сформованих висновків аудитор розробляє рекомендації для управлінського персоналу щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю, облікових політик і цифрових процедур контролю, а також готує аудиторський звіт відповідно до чинних стандартів і методичних рекомендацій Міністерства фінансів України.

3.3. Шляхи удосконалення аудиту фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого та цифрового підходів

У сучасних умовах трансформації економічного середовища аудит фінансових результатів набуває стратегічного значення для підприємств молокопереробної промисловості. Посилення конкуренції, волатильність цін на сировину, енергоносії та логістичні послуги, а також зростання регуляторних вимог до прозорості фінансової звітності зумовлюють необхідність переходу від традиційного формального аудиту до ризик-орієнтованого та цифрового підтриманого аудиту фінансових результатів.

Фінансовий результат у молокопереробній галузі формується під впливом комплексу специфічних факторів: сезонності постачання молока, технологічних втрат у процесі переробки, різної рентабельності продуктових лінійок, значної частки змінних витрат і коротких строків зберігання готової продукції. За таких умов аудит має бути спрямований на підтвердження достовірності показників прибутку, на оцінку ризиків його викривлення та ефективності управління доходами і витратами.

Ризик-орієнтований підхід передбачає концентрацію аудиторських процедур на тих ділянках обліку, де ймовірність суттєвих викривлень фінансових результатів є найвищою. Для молокопереробних підприємств такими зонами ризику є облік доходів від реалізації, правильність формування собівартості продукції, розподіл загальновиробничих витрат та оцінка втрат і браку.

У процесі аудиту фінансових результатів аудитор має ідентифікувати та оцінити:

- ✓ властиві ризики, пов'язані з галузевою специфікою молокопереробної промисловості (сезонність надходження сировини, технологічні втрати, складність калькулювання собівартості);
- ✓ ризики системи внутрішнього контролю, зокрема щодо повноти й достовірності первинних облікових даних;

✓ ризик невиявлення, який зменшується шляхом застосування аналітичних процедур, цифрових інструментів аудиту та тестування даних у суцільному або розширеному обсязі.

Ключові аудиторські ризики, притаманні процесу формування фінансових результатів у молокопереробній промисловості, їх можливі наслідки та напрями аудиторської перевірки систематизовано в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Ключові аудиторські ризики формування фінансових результатів у
молокопереробній промисловості**

Об'єкт аудиту	Характер ризику	Можливі наслідки	Напрямок аудиторської перевірки
Дохід від реалізації	Передчасне або неповне визнання доходу	Завищення прибутку	Перевірка договорів, cut-off, аналітичні процедури
Собівартість продукції	Невірний розподіл витрат	Спотворення рентабельності	Оцінка баз розподілу, тестування калькуляцій
Втрати сировини	Недооблік технологічних втрат	Завищення фінансового результату	Зіставлення норм і фактичних показників
Загальновиробничі витрати	Маніпулювання розподілом	Перерозподіл прибутку між продуктами	Перевірка обґрунтованості методів

Дані табл. 3.9 свідчать, що найбільш ризикогенними об'єктами аудиту фінансових результатів у молокопереробній промисловості є дохід від реалізації та собівартість продукції, оскільки саме вони безпосередньо впливають на величину прибутку та показники рентабельності. Галузева специфіка зумовлює підвищений ризик викривлень, пов'язаних із технологічними втратами сировини та суб'єктивністю розподілу загальновиробничих витрат. Це обґрунтовує необхідність застосування ризик-орієнтованого підходу до планування аудиту з акцентом на аналітичні процедури, перевірку калькуляцій і використання цифрових інструментів контролю, що в сукупності сприяє зниженню ризику невиявлення та підвищенню якості аудиторських висновків.

Розвиток цифрових технологій істотно змінює інструментарій аудиту фінансових результатів. Використання ERP-систем, електронного

документообігу, аналітичних платформ і засобів обробки великих масивів даних (Big Data) дозволяє аудитору переходити від вибірових перевірок до суцільного аналізу даних.

Для молокопереробних підприємств цифровий аудит фінансових результатів відкриває такі можливості:

- ✓ автоматизований аналіз доходів і витрат у розрізі видів продукції, переділів і центрів відповідальності;
- ✓ виявлення аномальних операцій та нетипових відхилень, що можуть свідчити про помилки або викривлення у формуванні фінансових результатів;
- ✓ оперативний факторний аналіз прибутку, який дає змогу оцінити вплив цінового індикатора, обсягу і витрат.

Застосування цифрових інструментів істотно підвищує якість аналітичних процедур, що є ключовим елементом ризик-орієнтованого аудиту фінансових результатів. Основні інструменти цифрового аудиту, сфери їх застосування та аудиторський ефект узагальнено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Інструменти цифрового аудиту фінансових результатів у
молокопереробній промисловості

Інструмент	Сфера застосування	Аудиторський ефект
ERP-системи (BAS, SAP)	Дані про виробництво, витрати, доходи	Суцільна перевірка операцій
BI-платформи	Аналіз рентабельності продукції	Виявлення відхилень і трендів
Аналітичні модулі	Факторний аналіз прибутку	Підвищення точності висновків
Цифрові дашборди	Моніторинг фінансових результатів	Оперативність аудиту

Інформація, наведена в табл. 3.10, підтверджує, що використання цифрових інструментів трансформує аудит фінансових результатів молокопереробних підприємств із вибіркового контролю в системний аналітичний процес, орієнтований на роботу з повними масивами даних. Інтеграція ERP-систем, BI-платформ і аналітичних модулів дає змогу своєчасно ідентифікувати ризикові зони формування прибутку, підвищити обґрунтованість аудиторських суджень та

знизити ризик невиявлення суттєвих викривлень. У підсумку цифровий аудит стає важливим інструментом забезпечення достовірності фінансової звітності та підвищення ефективності управління фінансовими результатами молокопереробних підприємств.

В умовах цифровізації аналітичні процедури перетворюються на центральний елемент аудиту фінансових результатів. Для підприємств молокопереробної промисловості доцільним є застосування:

- ✓ порівняльного аналізу рентабельності продуктових лінійок;
- ✓ аналізу взаємозв'язку між обсягами переробки молока та прибутком;
- ✓ аналізу впливу змінних і постійних витрат на фінансовий результат.

Такі процедури дозволяють аудитору не лише підтвердити достовірність показників прибутку, а й оцінити економічну обґрунтованість управлінських рішень, що впливають на фінансові результати.

Ефективність ризик-орієнтованого та цифрового аудиту фінансових результатів значною мірою залежить від стану системи внутрішнього контролю на підприємстві. Для молокопереробних підприємств особливого значення набуває контроль за: втратами сировини; дотриманням технологічних норм; правильністю формування собівартості; достовірністю управлінської звітності.

Розвиток внутрішнього аудиту, інтегрованого з цифровими системами обліку, дозволяє знизити аудиторські ризики та підвищити надійність фінансової інформації.

Отже, удосконалення аудиту фінансових результатів у молокопереробній промисловості в умовах ризик-орієнтованого та цифрового підходів передбачає поєднання галузевої експертизи аудитора, системної ідентифікації ризиків та використання сучасних цифрових інструментів. Такий підхід забезпечує підвищення якості аудиторських висновків, зміцнення довіри до фінансової звітності та створює передумови для сталого розвитку підприємств молокопереробної галузі.

ВИСНОВКИ

У процесі виконання кваліфікаційної роботи здійснено комплексне теоретичне й прикладне дослідження організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів на підприємствах молочної промисловості, що дозволило сформулювати такі узагальнені та конкретизовані висновки.

1. Фінансові результати діяльності підприємства обґрунтовано як інтегральну економічну категорію, що відображає узагальнений ефект від формування доходів, понесення витрат і реалізації управлінських рішень у межах господарської діяльності. На відміну від окремих фінансових показників, фінансовий результат концентрує в собі оцінку ефективності використання ресурсів, рівень підприємницького ризику та здатність підприємства забезпечувати відтворення капіталу. У контексті бухгалтерського обліку фінансові результати виступають узагальнюючим об'єктом, а в аудиті – одним із найбільш ризикових напрямів перевірки через чутливість до оціночних суджень і можливих маніпуляцій з доходами та витратами.

2. Аналіз законодавчо-нормативного забезпечення показав, що система регулювання обліку та аудиту фінансових результатів в Україні є багаторівневою та включає норми бухгалтерського, податкового й аудиторського законодавства, а також міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. Водночас виявлено низку проблемних аспектів, зокрема відсутність чіткого законодавчого визначення поняття «фінансові результати», неузгодженість підходів до їх трактування в бухгалтерському й податковому обліку, а також обмежену аналітичність фінансової звітності щодо розкриття факторів формування прибутку. Це зумовлює необхідність удосконалення методичних підходів до обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів.

3. Галузеві особливості молочної промисловості істотно впливають на механізм формування фінансових результатів. Висока матеріалоємність виробництва, залежність від біологічної сировини, багатопередільний технологічний процес, обмежені терміни зберігання продукції та чутливість до

коливань закупівельних цін формують підвищені вимоги до точності калькулювання собівартості та контролю витрат. За таких умов ефективність діяльності молокопереробних підприємств значною мірою визначається якістю організації аналітичного обліку витрат і своєчасністю управлінських рішень щодо оптимізації виробничих процесів.

4. Оцінка фінансово-економічного стану ТОВ «Житомирський молочний завод» за 2022–2024 рр. засвідчила стійку тенденцію до зростання масштабів діяльності підприємства, що проявляється у суттєвому збільшенні чистого доходу від реалізації, валового та чистого прибутку, а також у зростанні власного капіталу. Водночас зростання собівартості продукції підтверджує високу чутливість фінансових результатів підприємства до матеріальних витрат, насамперед вартості молочної сировини, енергоносіїв і пакувальних матеріалів.

5. Аналіз структури операційних витрат показав домінування матеріальних затрат, частка яких перевищує 80 % загального обсягу витрат, що є типовим для підприємств молочної промисловості. Така структура зумовлює необхідність посилення аналітичного обліку витрат за видами продукції, переділами та центрами відповідальності, оскільки навіть незначні відхилення у матеріальних витратах можуть мати істотний вплив на кінцевий фінансовий результат.

6. Динаміка показників рентабельності ТОВ «Житомирський молочний завод» свідчить про загалом позитивні зміни в ефективності діяльності підприємства. Зниження валової рентабельності, зумовлене зростанням собівартості, компенсується підвищенням рентабельності продажів та операційної діяльності. Це вказує на результативні управлінські рішення щодо контролю непрямих витрат, оптимізації структури витрат і підвищення ефективності реалізації продукції.

7. Дослідження організації бухгалтерського обліку фінансових результатів довело, що традиційна модель фінансового обліку, орієнтована переважно на формування фінансової звітності, не повною мірою задовольняє управлінські потреби молокопереробних підприємств. У роботі обґрунтовано

доцільність розширення аналітичних розрізів обліку доходів і витрат за видами продукції, каналами збуту та центрами відповідальності, що дозволяє підвищити управлінську цінність інформації про фінансові результати.

8. Аудит фінансових результатів визначено як складний, ризик-орієнтований процес, що потребує не лише перевірки арифметичної правильності показників прибутку, а й оцінки коректності визнання, класифікації та розкриття доходів і витрат. В умовах цифровізації зростає значення аналітичних процедур, суцільної перевірки даних і використання інформаційних систем, що дозволяє аудитору ефективніше ідентифікувати ризики суттєвих викривлень фінансових результатів.

9. Запропоновані напрями удосконалення обліку та аудиту фінансових результатів передбачають розвиток аналітичного обліку витрат, інтеграцію фінансового та управлінського обліку, застосування цифрових інструментів аудиту, а також посилення внутрішнього контролю за формуванням прибутку. Реалізація цих пропозицій сприятиме підвищенню прозорості фінансової звітності, зниженню ризику викривлень і покращенню якості управлінських рішень.

10. Узагальнюючи результати дослідження, слід зазначити, що ефективна організація обліку та аудиту фінансових результатів є важливою передумовою забезпечення фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємств молочної промисловості. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та впровадження ризик-орієнтованого й цифрового підходів до аудиту дозволяють трансформувати систему обліку з інструмента фіксації фактів господарської діяльності у дієвий механізм стратегічного управління прибутковістю та сталим розвитком підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асоціація виробників молока. Молочна галузь України: підсумки 2024 року та ключові виклики. URL: <https://avm-ua.org>
2. Баришевська І. В., Висоцька Ю. В. Особливості формування та обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. *Економічний форум*. 2015. №1. С. 250–254
3. Білокудря Т. С. Поняття «фінансові результати» як об'єкт бухгалтерського обліку. *Управління розвитком*. 2014. № 6. С. 149–152.
4. Бухгалтерський облік (для необлікових спеціальностей) : навч. посіб. / Ю.Ю. Мороз, Т. С. Гайдучок, О. М. Дмитренко. Житомир : Рута, 2022. 256 с.
5. Василюк М., Кузьмін Т., Дмитрів М. Організація обліку та контролю фінансових результатів як складова системи управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-167>
6. Візіренко С. В., Копил Я. М. Удосконалення методики аудиту фінансових результатів діяльності підприємства та його фінансового стану. *Управління змінами та інновації*. 2021. № 1. С. 18–23. URL: <https://cmi.politehnica.zp.ua/index.php/journal/article/download/3/1>
7. Гайдучок Т. С., Вітер С. А., Гданська Ю. В. Обліково-інформаційне забезпечення механізму управління фінансовими результатами підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. *Молодий вчений*. 2024. № 5(119). С. 116-122.
8. Гайдучок Т. С., Вітер С. А., Гданська Ю. В. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення для підвищення ефективності управління фінансовими результатами. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 65. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4471/4410>
9. Гайдучок Т. С., Вітер С. А., Дем'янишина О. А., Ареп'єва О. В. Фінансовий облік активів : навч. посіб. : у 2 ч. / Житомир : Поліський нац. ун-т, 2024. Ч. I. 360 с. URL: <http://surl.li/lmqgol>

10. Гайдучок Т. С., Дмитренко О. М. Використання збалансованої системи показників у стратегічному управлінському обліку підприємств. *Наукові горизонти*. 2018. № 11 (72). С. 46–55.

11. Гнатюк А. А. Ризик-орієнтований аудит основних засобів: сучасні методи та міжнародні стандарти. *Modern Economics*. 2024. № 47(2024). С. 27–32.
[https://doi.org/10.31521/modecon.V47\(2024\)-04](https://doi.org/10.31521/modecon.V47(2024)-04).

URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/ua/risk-oriented-audit-of-fixed-assets/>

12. Губарик О. М., Іванова Д. В. Особливості обліку фінансових результатів діяльності малого підприємства та напрями його удосконалення. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-142>.

13. Державна служба статистики України. Виробництво основних видів продукції тваринництва у 2021–2024 роках : статистичний бюлетень.
URL: <https://ukrstat.gov.ua>

14. Звіт про фінансові результати (форма № 2): порядок заповнення та типові помилки. *іБухгалтер*. 2024. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/1372>

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

16. Калінеску Т. В. Калиніченко Т. Л. Облік і аналіз фінансових результатів в сучасних умовах діяльності підприємств. *Часопис економічних реформ*. 2023. № 1(49). С. 28–34.

17. Кононенко Л. В., Гай О. М. Використання сучасних цифрових технологій в аудиті: проблеми та перспективи. *Економічний простір*. 2024. № 192.
URL: <https://economic-prostir.com.ua/wp-content/uploads/2024/09/192-109-112-kononenko.pdf>

18. Лисенко А. М., Акімов С. С. Теоретико-методичні основи застосування аналітичних процедур в аудиті фінансово-господарської діяльності аграрних формувань. *Економіка і регіон*. 2024. № 3 (94). С. 148–156.

19. Луговець Б. Інформаційне забезпечення та процедури аудиту фінансових результатів підприємств ІТ сфери. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 70. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-75>.
20. Мазурок П. П. Дослідження ролі та стану наукових поглядів на трактування категорії «прибуток» підприємств. *Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво*. 2009. №4. С. 117–120
21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) «Дохід від договорів з клієнтами» : офіційний переклад українською мовою / Міністерство фінансів України. Київ, 2021.
22. Міжнародні стандарти аудиту : офіційні переклади та архів. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482
23. Мошковська О., Лахно К. Фінансовий облік і контроль виробничих запасів на молокопереробних підприємствах: аналіз сучасного стану та шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 38. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1324/1279/>
24. Мулик Т. О. Облікове забезпечення витрат у молочному скотарстві: проблеми та напрями вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 60. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-81>
25. Мулик Т. О., Стебловський А. О. Фінансові результати підприємства: сутність та особливості відображення у звітності. *Агросвіт*. 2024. № 5. С. 86-95
26. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ М-ва фінансів України від 29 листоп. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

29. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>

30. План рахунків бухгалтерського обліку у визначеннях та схемах : навчально-наочний посібник / Ю. С. Цаль-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Т. С. Гайдучок [та ін.]. Житомир : Рута, 2019. 212 с.

31. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755 / Верх. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

32. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19> (дата звернення: 20.12.2025). ([Закон України](#))

33. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

34. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

35. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту : методичний посібник. Київ, 2022. URL: <https://surl.li/mhsxpv>

36. Скрицький Ю. Особливості формування фінансових результатів діяльності на підприємстві. *Студентські наукові читання 2025* : матеріали конференції першого туру Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт Поліського національного університету, 27 листопада 2025 р. Житомир : Поліський національний університет. 2025. С.

37. Скрицький Ю., Гладков Д. Еволюція теоретичних основ бухгалтерського обліку в контексті глобальних економічних змін. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 листоп. 2024 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2024. С. 508-510.

38. Удодова Я., Книрік Н., Зуб М. Облік та аналіз фінансових результатів на аграрних підприємствах. *Економіка та суспільство*. 2025. № 79. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-132>

39. Фінансовий облік активів : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. II. / Тетяна Гайдучок, Світлана Вітер, Олеся Дем'янишина, Олена Ареп'єва ; МОН України, Поліський нац. ун-т, Уманський держ. пед. ун-т імені Павла Тичини. Вінниця : ДВ ТВОРИ, 2025. – 462 с. URL: <https://dspace.udpu.edu.ua/handle/123456789/18650>

40. Шавріна Ю. В., Слюніна Т. Л. Аудит фінансових результатів підприємства. *Бізнес Інформ*. 2024. № 6. С. 308–314.

41. AgroPortal.ua. Підсумки молочної галузі України за 2024 рік: виробництво, експорт, споживання. URL: <https://agroportal.ua/news/ukraina/pidsumki-molochnoji-galuzi-za-2024-rik>

42. AgroTimes.ua. Структурні зміни в молочному секторі України: концентрація виробництва та продуктивність стада. URL: <https://agrotimes.ua/article/u-rezhymi-dynamicnih-zmin>

43. CLAL.it – Dairy Market Analysis. Ukraine: milk production, processing and dairy market trends. Available at: https://www.clal.it/en/?section=stat_ukraina

44. IAS 1 Presentation of Financial Statements (PDF). IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on> (дата звернення: 20.12.2025). (IFRS Foundation)

45. IAS 1 Presentation of Financial Statements. IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/> (дата звернення: 20.12.2025). (IFRS Foundation)

46. KPMG в Україні. Дохід за договорами з клієнтами: практичні аспекти застосування МСФЗ 15 : аналітичний огляд. Київ, 2021.

47. OECD–FAO. Agricultural Outlook 2024–2033: Dairy and dairy products. Available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/agriculture-and-food/oecd-fao-agricultural-outlook>

ДОДАТКИ