

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

Верхола Діана Василівна

**Облік результатів діяльності та аудит фінансового
стану підприємства / Accounting of activity results and
audit of the financial position in the company**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і оподаткування підприємницької діяльності

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Виконала студентка групи
ОПДзм-21
Д.В. Верхола

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Н.В. Починок

Дипломну роботу допущено до захисту:

« ___ » _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

_____ Н.В. Починок

Тернопіль – 2018

ЗМІСТ:

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект.....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємства.....	17
1.3. Методи визначення фінансових результатів діяльності підприємства.....	25
Висновки до розділу 1.....	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	32
2.1 Методика обліку витрат за видами діяльності підприємства.....	32
2.2 Методика обліку доходів за видами діяльності підприємства.....	45
2.3 Методика формування фінансових результатів за видами діяльності в обліку та звітності.....	50
Висновки до розділу 2.....	65
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	66
3.1 Організаційні аспекти проведення аудиту фінансових результатів підприємств.....	66
3.2. Аналіз фінансового стану підприємства.....	75
3.3. Методика аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства та напрями її вдосконалення.....	94
Висновки до розділу 3.....	107
ВИСНОВКИ.....	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	114
ДОДАТКИ.....	121

ВСТУП

Актуальність теми. Ділова активна діяльність підприємства характеризується фінансовими результатами, зокрема прибутком, отриманим від підприємницької діяльності (виробничої, торговельної), інвестиційної та інших. Прибуток і його використання є інтегрованим показником життєдіяльності підприємства, оскільки від його розміру залежить оплата праці працівників, розрахунки з бюджетом, створення власних заохочувальних фондів стимулювання та розвитку підприємства.

Прибуток в основному утворюється в результаті продажу (реалізації) готової продукції (послуг, товарів). Крім того, підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності і послуги допоміжних виробництв та господарств, а також мати доходи і збитки, що збільшують або зменшують розмір прибутку від інвестиційної та фінансової діяльності.

Оскільки метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів, то необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до формування його складників – доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства.

Важливість цих процесів викликає необхідність удосконалення організації та методики обліку й аудиту фінансових результатів діяльності з метою обґрунтування переліку чинників, що впливають на їх рівень, кількісної та якісної оцінки наслідків цього впливу на прогнозовані тенденції розвитку підприємства у перспективі.

Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств є одним з дискусійних та рейтингових питань, оскільки саме прибуток (збиток) виступає індикатором успішності господарюючого суб'єкта та слугує одним з головних чинників щодо прийняття управлінських рішень. Однак, сучасна ситуація на ринку вимагає проведення подальшого вивчення та аналізу в напрямку

удосконалення підходів щодо визначення економічного змісту прибутку (збитку) підприємства, порядку обліку, відображення у фінансовій звітності, а також, відповідно розробки методів проведення аналізу та аудиту.

Важливість дослідження та вирішення цих питань зумовили вибір теми дослідження та доводять її актуальність.

Метою дипломної роботи є розробка теоретичних засад, надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики аудиту фінансових результатів діяльності та заходів покращення фінансово-економічного стану підприємства.

Відповідно до поставленої мети у роботі визначено такі **завдання**, спрямовані на її досягнення:

- дослідити та узагальнити існуючі визначення сутності фінансових результатів як економічної категорії;
- розглянути нормативно-правове регулювання обліку та аудиту фінансових результатів підприємства;
- дослідити методику обліку доходів і витрат за видами діяльності підприємства;
- дослідити методику формування фінансових результатів за видами діяльності в обліку та звітності;
- дослідити організаційні аспекти аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства;
- провести аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Вінісан»;
- визначити напрями вдосконалення проведення аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства.

Об'єктом дослідження є облік і аудит фінансових результатів діяльності підприємства.

Предметом дослідження є система обліку та аудиту фінансових результатів ТОВ “Вінісан”.

Методи дослідження. Дослідження ґрунтуються на діалектичному підході до вивчення сучасного стану системи обліку та аудиту фінансових результатів.

Для досягнення мети використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. При вивченні еволюції категорії прибутку використано історичний та системний підходи. Дослідження теоретико-методичних аспектів обліку доходів і витрат підприємства проведено із застосуванням методів індукції і дедукції; порівняння – для зіставлення даних балансу та звіту про фінансові результати у динаміці; абсолютних і відносних величин – для глибшого розуміння сутності і причини відхилення; горизонтальний і вертикальний аналізи – для визначення впливу кожного окремого показника на загальний результат із плином часу. За допомогою аналізу і синтезу розроблені рекомендації щодо вдосконалення проведення аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у наступному: досліджено методику обліку доходів, витрат і формування фінансових результатів за видами діяльності в обліку і звітності; проведено аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Вінісан» та розроблено заходи покращення фінансово-економічного стану підприємства; визначено напрями вдосконалення проведення аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства, що сприяє зменшенню аудиторського ризику та сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих у магістерській роботі пропозицій щодо вдосконалення існуючої методики аудиту фінансових результатів та заходів покращення фінансово-економічного стану підприємства ТОВ «Вінісан».

Інформаційна база дослідження: наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених-теоретиків та практиків, статистична інформація, періодичні видання, бухгалтерська звітність підприємства.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи становить 122 сторінки комп'ютерного тексту, у тому числі 6 таблиць, 24 рисунки та 4 додатки. Список використаних джерел включає 80 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект

Кожне підприємство, незалежно від форми власності має на меті не тільки утримуватися на ринку, а й отримувати позитивний результат, тобто прибуток. Прибуток є головним джерелом задоволення соціальних потреб суспільства та зростання ринкової вартості підприємства, а також основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів для забезпечення розвитку підприємства, виступає основою для розширення виробництва, захисним механізмом від банкрутства, базою економічного розвитку держави. Він забезпечує стабільність підприємства, гарантує його фінансову незалежність.

Прибуток характеризує операційну, фінансову, інвестиційну діяльність підприємства та слугує основним чинником для вибору структури та обсягу виробництва продукції, маркетингової стратегії, програм оптимізації витрат, кредитної політики, інвестиційних проектів, фінансових вкладень.

Через виняткову важливість фінансового результату в економічних відносинах економісти вивчають економічну природу прибутку та збитку підприємства знову і знову, адже велика кількість існуючих теорій не дає єдиного підходу щодо визначення сутності, форм і внутрішньої структури фінансового результату.

Точки зору щодо визначення прибутку у різні періоди економістами постійно змінювалися, в залежності від того, що вони вкладали в поняття прибутку. Першими спробували дати визначення прибутку в XVIIст. меркантилісти А.Р.Серра, Т.Б. Ман, Ж.Б. Кольбер, А.Л. Ордин-Нащокін, І.Т. Посошков.

Характерним для західних меркантилістів було те, що джерелом нагромадження та багатства країни вони вважали зовнішню торгівлю, а виникнення

прибутку пов'язували зі сферою обігу і визначали його як результат звичайної торгової націнки на продані товари. Так, у своїх працях англійський меркантиліст Т. Б. Ман зазначав, що «нація не стає багатшою, коли щось споживається всередині країни; те, що один втрачає, інший виграє. Але все те, що вивозиться за кордон є, зрозуміло, прибутком» [1, с. 185]. Італієць А. Р. Серра стверджував, що єдиним засобом збільшити грошові скарби країни є позитивний торговельний баланс [2, с. 178]. Генеральний контролер фінансів Франції Ж. Б. Кольбер рекомендував «багато продавати сусідам та нічого в них не придбавати» [3, с. 143].

На відміну від західного меркантилізму, представники якого головним джерелом скарбів та нагромадження вважали зовнішній світ, російські економісти того часу А. Л. Ордин-Нащокін та І. Т. Посошков наполягали на політиці протекціонізму та цікавилися внутрішніми джерелами багатства. А. Л. Ордин-Нащокін наголошував, що внутрішня торгівля, так само як і зовнішня, приводить до збільшення багатства країни, і наполягав на скасуванні пільг для імпортованих товарів. При цьому він також обстоював необхідність розвитку і неторгових галузей [4, с. 284].

Отже, погляди представників школи меркантилізму щодо основного джерела прибутку (в їхньому трактуванні багатства країни) можна подати в поєднанні двох підходів. По-перше, це – політика пріоритету зовнішньої торгівлі та активного торговельного балансу. По-друге, це – політика протекціонізму.

На зміну меркантилістам в XVIII столітті прийшли фізіократи, які перенесли проблему походження прибутку з сфери обігу (торгівлі) у сферу виробництва (сільського господарства). Так, засновник даної економічної школи великий французький політеконом, Ф. Кене висунув твердження про те, що прибуток дістається тому, хто володіє землею, адже сама земля і природа дає цей прибуток.

За вченням фізіократів додаткова вартість безпосередньо існує в натуральній формі додаткового продукту, а джерелом такої вартості є дари

природи, з якими ми маємо діло при землеробстві. Очевидним недоліком такого твердження є те, що додаткова вартість створюється наче само по собі без залучення будь-якої людської праці.

Дещо пізніше французький політеконом А.Н. Тюрго вводить у концепцію фізіократів поняття «капітал» та досліджує природу чистого доходу, а саме доводить, що надлишок може бути породжений не тільки сільським господарством, а й промисловістю [1, с. 452]. Він роз'яснив поняття «витрати» та проаналізував взаємозв'язок між «надлишком» та «приростом», а також дослідив відношення норми прибутку до процентної ставки.

Досягнення Тюрго в теоретичних розробках справили великий вплив на вчення англійської класичної школи, представниками якої були А. Сміт і Д. Рікардо (XVIII–XIX ст.). Вони значну увагу приділили вивченню виробництва, обігу, товарно-грошових відносин та прибутку. Прибуток у А. Сміта виступає як різниця між новоствореною вартістю і заробітною платою, тобто фактично йдеться про додаткову вартість, а прибуток – це результат неоплаченої праці.

Погляди А. Сміта на заробітну плату, прибуток і ренту надалі розвивав його співвітчизник англійський економіст Д. Рікардо. Трудова теорія вартості створила міцний фундамент для його теорії розподілу. Він стверджував, що наймана праця робітників виступає джерелом вартості суспільного продукту. [2, с. 98–175]. Д. Рікардо досягнув важливих наукових результатів, досліджуючи основну форму додаткової вартості, тобто прибутку. Спираючись на трудову теорію вартості, він установив, що прибуток є частиною вартості товару і, як усіяка вартість, має своїм джерелом працю найманих робітників.

Однак, учений не навів справжньої наукової теорії прибутку, він не зміг знайти загальної бази капіталістичних доходів. Рікардо сплутував прибуток із додатковою вартістю, про що свідчить його визначення прибутку як частини вартості товару, що залишається, за винятком зарплати.

Отже, виходячи з вище наведеного можна зробити висновок, що основною позицією у концепції прибутку представників класичної політичної економії А. Сміта і Д. Рікардо було те, що вони розпочали створювати теорію

додаткової вартості в галузях матеріального виробництва та визначили прибуток як відрахування з продукту праці робітника на користь капіталіста.

Однак, представники класичної школи прирівнювали підприємця до капіталіста. Це перш за все пояснюється тим, що за тих часів власники та управлінці фірм справді здебільшого були тими самими ж особами.

Важливий внесок у розвиток науки про фінансові результати зробив німецький вчений К. Маркс. У своїй фундаментальній праці «Капітал» автор розкрив таке основне поняття як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартості робочої сили. Джерелом прибутку К. Маркс вважав додатковий продукт, створений у процесі виробництва й реалізований у сфері обігу [5, с. 127]. Дана теорія має велике значення і в даний час, тому що підприємство може отримати прибуток тоді, коли вхідні ресурси вкладені у товари і послуги принесуть з часом економічні вигоди і кінцевий результат перевищуватиме початкові витрати на придбання цих ресурсів, виробництво продукції, товарів, надання послуг. Але для того, щоб побачити кінцевий фінансовий результат (прибуток, збиток) необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, які понесені для одержання цих доходів.

На початку ХХ ст. великої популярності набула інноваційна теорія прибутку, засновником якої був видатний австрійський економіст Й. А. Шумпетер. У своїй відомій праці «Теорія економічного розвитку» він уперше розробив концепцію походження прибутку як результату від здійснення нововведень [6, с. 292]. Для цього йому довелося запровадити в економічний аналіз особу підприємця Новатора. Роль Новатора полягала в пошуку й упровадженні нових сполучень різних факторів (ресурсів) виробництва. Ці нові сполучення і є нововведення (інновації), що дають можливість здобувати прибуток.

Й. А. Шумпетер виділяв п'ять основних типів інновацій [6, с. 292]:

- виробництво нового товару чи послуги або створення нової якості товару;
- освоєння нового ринку або ринкового сегмента;

– упровадження нової технології при виробництві товару, а також новий спосіб комерційного використання товару або заміна одного товару на аналогічний, але дешевший;

– одержання нового джерела сировини або напівфабрикатів для виробництва товару;

– організаційно-управлінські нововведення і реорганізація підприємства.

Й. А. Шумпетер відрізняв прибуток підприємця від плати за керування підприємством і премії за ризик ведення бізнесу, і прямо відносив їх у витрати виробництва. Він стверджував, що власне підприємець ніколи не зазнає ризику від упровадження своїх інновацій. Якщо його справа зазнає краху, то збитки має кредитор – власник капіталу, що надав йому позику на організацію бізнесу.

Якщо ж підприємець придбавав фактори виробництва на власні кошти, то він також зазнає збитків як кредитор, але не як підприємець. Єдине, чим він ризикує, – це своєю репутацією. Гонитва підприємців за прибутком спричиняє постійні нововведення у виробництві і, звідси, є «рушієм» економічного і технічного прогресу [6, с. 305].

Отже, за Й. А. Шумпетером, у статичному світі немає місця для прибутку підприємця, його заміняє звичайний керуючий, що одержує плату за керування. Він не зазнає збитків і не одержує, відповідно, ніякого прибутку. Тобто фактично Й. А. Шумпетер визначив прибуток як дохід від особливого фактора виробництва – підприємництва.

Отже, на основі історичного вивчення теорій прибутку можна констатувати, що величезна роль прибутку в економічних відносинах обумовила виникнення чималої кількості різних концепцій та гіпотез. І нині, спираючись на нагромаджені світовою наукою знання, економісти сьогодення у своїх дослідженнях економічної сутності прибутку мають неабиякий арсенал знань і широко застосовують досягнення та напрацювання своїх попередників.

Так, більшість сучасних економістів віддають перевагу синтезованій теорії прибутку, згідно з якою прибуток – це дохід від використання економічних ресурсів (факторів виробництва) [7, с. 176].

Доходи від використання економічних ресурсів (факторів виробництва) трактуються факторними доходами, а власники факторів виробництва одержують такі види доходів:

- від природних ресурсів – ренту (земельну, горну, плату за воду);
- від трудових ресурсів – заробітну плату;
- від капіталу – процент (як дохід грошового капіталу) та прибуток (як дохід власників реального капіталу);
- від підприємницької діяльності – підприємницький дохід [8, с. 652].

Отже, в сучасному трактуванні прибуток розглядається як залишок після того, як зроблено виплати власникам усіх факторів виробництва (відсоток як дохід власників грошового капіталу та прибуток як дохід власників реального капіталу, рента як дохід від природних ресурсів, заробітна плата як дохід від трудових ресурсів).

В економічній літературі є багато інтерпретацій даної теорії.

М. А. Проданчук підкреслює, що «прибуток – винагорода за здібність в управлінні фірмою та за впровадження нововведення у виробництво» [9, с. 40]. Зазначимо, що цей підхід синтезує частину сучасної теорії прибутку та теорію прибутку Й. А. Шумпетера стосовно ролі підприємницької діяльності та нововведень у виробництво. Безумовно, роль підприємницького фактора важко переоцінити, але, на мою думку, визначаючи економічну сутність прибутку, треба враховувати й інші класичні фактори виробництва, такі як праця, земля, капітал. Так, наприклад, О. В. Будько стверджує, що «прибуток – це величина, яка виникає у сфері виробництва, є приростом власного капіталу, обумовленого наявністю підприємницької ініціативи, поєднанням різних факторів виробництва, виправданим ризиком, впровадженням технічних удосконалень та інновацій і визначається шляхом вирахування із суми отриманих доходів суми понесених витрат» [10, с. 25]. Наведене визначення досить повно відображає природу виникнення прибутку, однак, не враховує можливість його виникнення у сфері обігу, що є, не зовсім правильним.

Деякі сучасні економісти трактують прибуток тільки з погляду рушійного фактора виробництва. К. Т. Кривенко вважає, що «прибуток – це знак бажаного успіху, а надія на його одержання служить стимулом діяльності» [11, с. 143].

В.І. Відяпін визначає прибуток як «кінцеву мету та рушійний мотив товарного виробництва і ринкової економіки» [7, с. 176]. Однак, на мою думку, у наведених дефініціях немає визначення самої природи походження прибутку, що, не дає змогу зрозуміти його економічний зміст. Існують і інші визначення прибутку, що зводяться суто до порядку його обчислення як з позиції економічної теорії, так і в бухгалтерському обліку. Так, О. В. Гаращенко трактує прибуток як «певну суму капіталу, що залишається підприємцеві понад витрати виробництва та інші відрахування в результаті процесу господарювання» [12, с. 46]. Г. А. Велш стверджує, що «прибуток – це перевищення виручки над витратами. Коли ми маємо перевищення витрат над сумою виручки, це є збитки» [13, с. 301]. Г. М. Курило трактує «прибуток як різницю між виручкою (доходом) від реалізації продукції (робіт і послуг) і витратами на її виробництво і податками» [14, с. 45].

А. М. Поддєрьогін визначає «прибуток як частину додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва» [15, с. 51].

І. М. Бойчик визначає прибуток як частину чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування усіх витрат, пов'язаних із виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

З погляду Г. Г. Кірейцева, прибуток визначається як найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і в кінцевому підсумку свідчить про обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

Прибуток є не лише джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємства, але й джерелом формування бюджетних ресурсів держави. Як кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, він стано-

вить різницю між загальною сумою доходів та витратами на виробництво і реалізацію продукції.

О. С. Філімоненков вважає, що прибуток – це грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основну форму грошових накопичень господарюючих суб'єктів. Він характеризує дохідність підприємства від проведення відповідних заходів, окупленість вкладених витрат і використаного майна в результаті проведення заходів [16, с. 52].

Враховуючи різноманітні підходи до визначення прибутку, можна виділити такі його основні риси:

- прибуток становить лише частину комплексного доходу підприємця, який він отримує від певного виду діяльності (операційної, фінансової чи інвестиційної);

- прибуток є частиною очікуваного доходу підприємця, який вклав свій капітал в організацію діяльності певного виду (бізнесу) з метою досягнення певного комерційного успіху, але він не є гарантованим доходом підприємця;

- прибуток характеризує не весь доход, отриманий у процесі підприємницької діяльності, а лише ту його частину, яка залишається після відрахування усіх витрат на ведення цієї діяльності, які мали місце;

- прибуток є вартісним показником, вираженим в грошовій формі.

Отже, якщо проаналізувати погляди зазначених економістів, синтезувати та узагальнити їхні визначення прибутку в єдине ціле, то можна зробити висновок, що в сучасному розумінні економічної теорії прибуток є головною метою та основним стимулом розвитку підприємницької діяльності, адже саме він є показником, що характеризує винагороду підприємця за зазнаний ризик та здійснені нововведення й арифметично є позитивною різницею між сукупними доходами, отриманими від різних видів господарської діяльності, та витратами виробництва та обігу, яких було зазнано в процесі її здійснення. Якщо ж після зіставлення сукупних доходів з витратами підприємства останні мають більше значення, то результатом діяльності такого суб'єкта господарювання є збиток.

На відміну від прибутку економічна природа збитку в науковій літературі розглядається досить поверхово. Основною причиною цього є те, що збиток є своєрідним антиподом прибутку, і порядок його формування нічим не відрізняється від позитивного результату діяльності, тобто збиток установлюється також як різниця доходів і витрат діяльності суб'єкта господарювання, тільки результат (на противагу прибутку) має від'ємне значення.

Якщо не тільки брати до уваги порядок розрахунку та порівняти збиток та прибуток з позиції економічної теорії, то стає зрозумілим, що їхній економічний зміст може бути досить суперечливим. Так, якщо, наприклад, підприємство протягом певного звітного періоду працювало збитково, під час здійснення виробничо-фінансової діяльності не відбулося приросту власного капіталу, витрати перевищили доходи і результат має від'ємне значення, то:

- власники трудових ресурсів (наймані працівники) в основному й надалі одержують свої доходи у вигляді заробітної плати (за рахунок попередніх заощаджень);

- власники природних ресурсів надалі одержують плату за надані в користування фонди;

- власникам грошового капіталу нараховується відсоток за користування позиками;

- навіть власники реального капіталу можуть одержати свій прибуток, якщо буде прийняте рішення про виплату дивідендів з чистого прибутку, заробленого та не розподіленого минулого року.

Отже, за наведених умов категорія збиток також може підпадати під наведені вище визначення прибутку, згідно з якими прибуток підприємства розглядається як показник того, що в результаті здійснення господарської діяльності зароблено доходи власниками всіх факторів виробництва (відсоток як дохід власників грошового капіталу та прибуток як дохід власників реального капіталу, рента як дохід від природних ресурсів, заробітна плата як дохід від трудових ресурсів).

Можлива ситуація, коли в певному звітному періоді в результаті виробничо-фінансової діяльності підприємство одержало прибуток, однак, наприклад, такі власники факторів виробництва, як орендодавці та кредитори, у даному періоді не одержали своїх доходів (були затримані виплати з орендної плати та виплати за відсотками).

Безумовно, наведені ситуації не можуть бути у довгостроковому періоді, оскільки для того, щоб власники факторів виробництва й надалі могли одержувати свої доходи, додатковий продукт має таки створюватися; підприємство має розраховуватись із власниками факторів виробництва, бо в іншому разі доведеться зіштовхнутися з розрахунками за претензіями, судовими справами, штрафними санкціями, банкрутством.

На мій погляд, з позиції економічної теорії винагороду, яку одержують власники факторів виробництва (наймані робітники, орендатори, кредитори, інвестори), слід відокремлювати від визначення фінансових результатів діяльності підприємства – прибутку (збитку). Вважаю, що дефініції, які можуть застосовуватися до прибутку (збитку), одержаного будь-якою категорією власників факторів виробництва, мають бути сформульовані так:

Прибуток – це економічна категорія, яка характеризує певну міру винагороди, що надається власникам факторів виробництва в обмін на їхній внесок у здійснення виробничо-фінансової діяльності, що відбувалася протягом відповідного звітного періоду і в результаті якої було (не було) створено додану вартість (додатковий продукт), а одержані власниками факторів виробництва доходи арифметично перевищили суму зазначених ними витрат.

Збиток – це економічна категорія, яка характеризує певну міру перевитрат власників факторів виробництва, що були задіяні у здійсненні виробничо-фінансової діяльності, яка відбувалася протягом відповідного звітного періоду і в результаті якої було (не було) створено додаткову вартість (додатковий продукт), а витрати, зазначені власниками факторів виробництва, арифметично перевищили суму одержаних ними доходів, пов'язаних із такою діяльністю.

Визначення економічної сутності результатів діяльності бізнесової одиниці рекомендуємо формулювати так: прибуток – узагальнюючий показник підприємницької діяльності, у результаті якої було створено додаткову вартість, а сукупні доходи перевищили сукупні витрати від такої діяльності.

Збиток – узагальнюючий показник результатів підприємницької діяльності, у результаті якої було (не було) створено додаткову вартість, а сукупні витрати перевищили сукупні доходи такої діяльності.

Слід зауважити, що визначенню самого поняття «фінансовий результат» як категорії, що узагальнює той чи інший показник діяльності підприємства (прибуток/збиток), в економічній теорії приділяється недостатньо уваги, оскільки термін «фінансовий результат» належить до бухгалтерського обліку та звітності.

Узагальнення тлумачення «прибуток» різними авторами дозволило зробити висновок, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.

Отже, знання історичних аспектів дає змогу зрозуміти сутність досліджуваних понять, визначити передумови їх виникнення та розвитку, обґрунтувати правильність трактувань. Аналіз ключових моментів щодо передумов формування та визначення фінансових результатів діяльності дає можливість зробити висновок про те, що прибуток представляє собою неоднозначне поняття.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

Будь-яка складова підприємницької діяльності потребує регулювання з боку держави та визнання на міждержавному рівні, а система бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, у першу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом. Тому одним із найважливіших завдань є дослідження нормативно-правової бази з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту фінансових результатів підприємств, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну контрольно-ревізійну службу», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», постанови і рішення Кабінету Міністрів України, накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 31 «Фінансові витрати», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову

політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт.

Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17, с. 96-99]. Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Закон регламентує методологічні засади збору, реєстрації та узагальнення інформації щодо господарських операцій.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі за текстом – МСБО), тобто, «не суперечать міжнародним стандартам». Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Метою аудиту фінансових результатів відповідно до МСА 200 «Ціль та основні принципи аудиту фінансової звітності» є висловлення незалежної професійної думки аудитора щодо правильності відображення фінансових результатів діяльності у фінансовій звітності підприємства та відповідності даної звітності у всіх суттєвих аспектах чинному законодавству України.

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Норми цього Положення (стандарту) застосовують до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі –

підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) і консолідованої фінансової звітності [18].

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, його фінансову структуру, ліквідність та платоспроможність, а також здатність адаптуватися до змін середовища, в якому воно функціонує. Таку інформацію можна отримати з балансу.

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої інформації про фінансовий стан підприємства на звітний період.

Важливою при визначенні фінансового результату діяльності підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Ці Положення (стандарти) визначають методологічні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, у П(С)БО наводяться умови визнання, оцінка та класифікація доходів і витрат. Така інформація надає користувачам фінансової звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [19].

Важливо зазначити, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є багато неузгодженостей. Л. Г. Ловінська та І. Б. Стефанюк стверджують, що закон не дає відповіді на питання, що таке державне регулювання бухгалтерського обліку, які складові входять до національної системи, який взаємозв'язок між ними та яка їх підпорядкованість. Наслідком нерегульованості на практиці питань відповідальності обліку за розробку та впровадження методичного забезпечення, відсутність єдиних підходів до регулювання питань бухгалтерського обліку в різних галузях.

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [20]. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

З метою кращого розуміння, для чого саме необхідні ті чи інші рахунки в Плані рахунків бухгалтерського обліку, що на них відображується та як вони кореспондуються, призначена Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21]. В Інструкції подано коротку характеристику кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглянуто їхню структуру і призначення, наведено порядок обліку найбільш типових господарських операцій. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунки класу 7 призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства; рахунки класу 8 є транзитними і використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду, а рахунки 9 класу застосовуються для відображення витрат операційної, інвестиційної, фінансової діяльності.

Господарським кодексом України регулюються відносини між суб'єктами господарювання в процесі господарської діяльності. Документ використовується для визначення правових основ господарської діяльності підприємства.

Дохід згідно Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності визначається як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи змен-

шення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу.

Витратам на відміну від доходів не присвячено окремий міжнародний стандарт, тому згідно МСБО витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілу між учасниками акціонерного капіталу.

Згідно МСБО 18 «Дохід» дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [22, с. 18].

Витрати згідно Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності визначаються як включення збитків та витрат, які виникають під час діяльності суб'єкта господарювання.

Основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання визначає МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідні підвалини визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також зіставляти ефективність господарювання з метою релевантної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень.

Державне нормативно - правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів (рис. 1.1) [23, с. 18]:

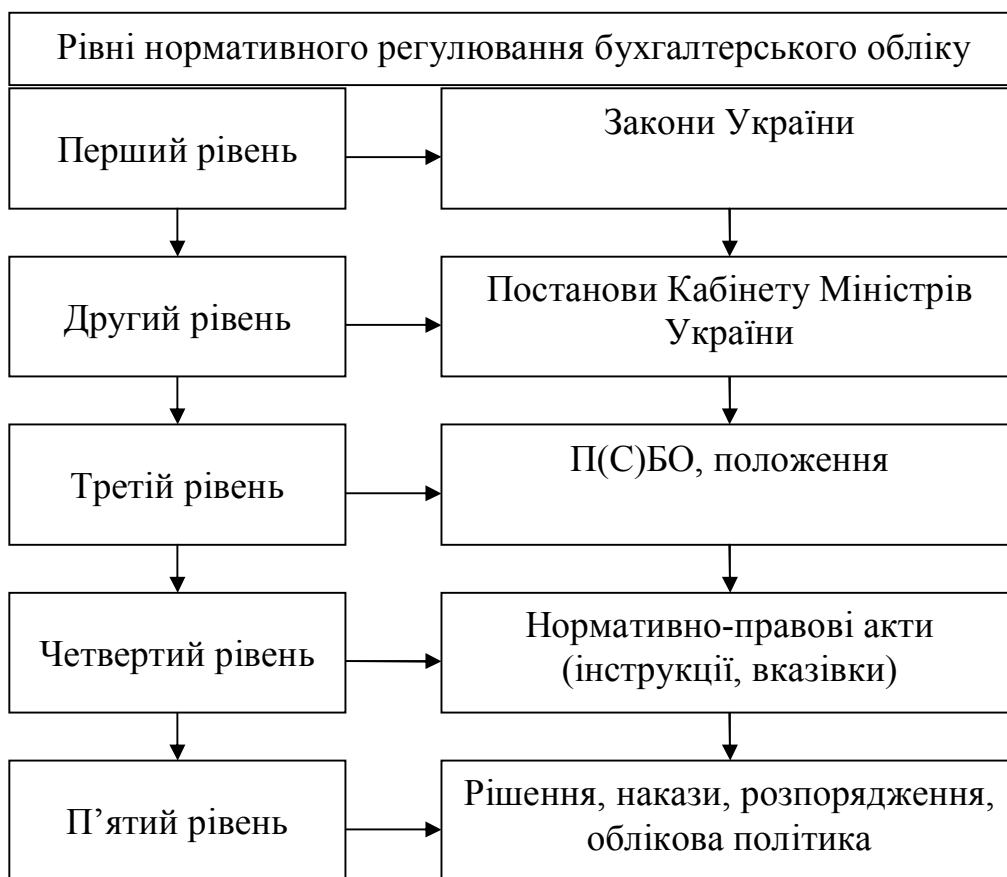


Рис. 1.1 Рівні нормативно-правового регулювання в Україні

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку передбачає забезпечення всім зацікавленим користувачам відповідного доступу до інформації, яка характеризує фінансовий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання. Документами усіх рівнів, наведеними на рис.1.1 врегульовано ряд організаційних і методичних питань щодо ведення бухгалтерського обліку окремих його об'єктів, розрахунку та сплати податків і обов'язкових платежів, кореспонденції рахунків. Кожен з рівнів нормативно-правового регулювання включає той ряд нормативів, які на

своєму етапі підтримують злагоджене функціонування процесів бухгалтерського обліку на національному рівні.

Якщо брати до уваги міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, то доходи і витрати розглядаються як частина елемента фінансової звітності зображеного на рис. 1.2

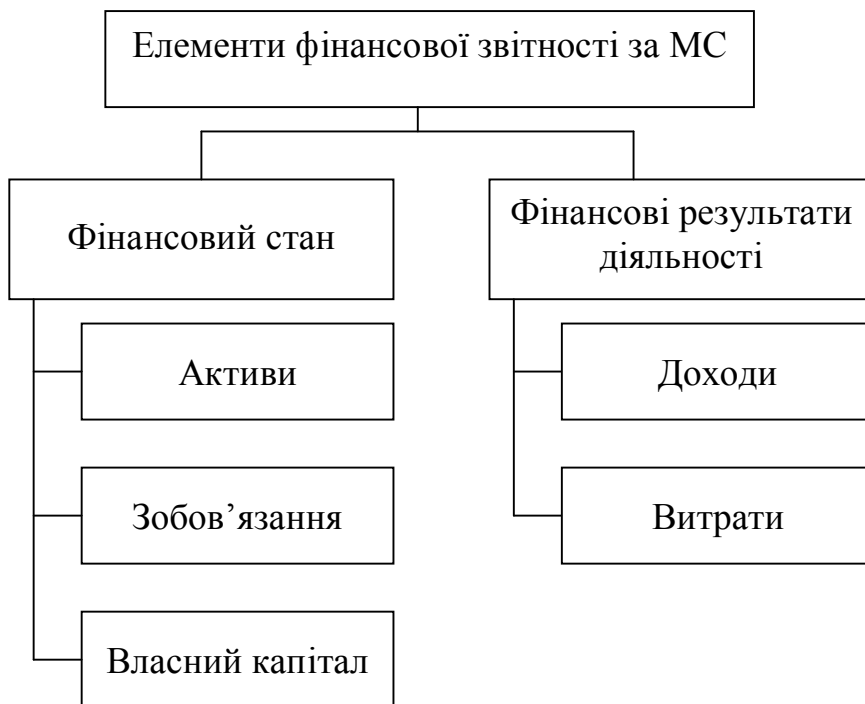


Рис. 1.14. Елементи фінансової звітності за МС

Оцінка елементів фінансової звітності є процедурою визначення суми потоків грошових коштів підприємства за якою вони будуть визнані та відображені у інших формах звітності. Інформація про доходи (витрати), прибутки (збитки) за МС зачіпляє усі форми звітності, але найбільш точно відображена у Звіті про прибутки та збитки.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності має ряд переваг, а саме:

- забезпечує порівняність звітності з іншими підприємствами;
- надає надійність інформації;
- дає можливість залучати іноземні інвестиції і позики, вихід на світові ринки збуту;
- викликає більшу довіру з боку потенційних іноземних інвесторів;

- дає можливість отримати необхідну інформацію для того, щоб прийняти рішення;
- прозорість інформації, через дотримання правил її складання, а також наявністю великої кількості пояснень до неї.

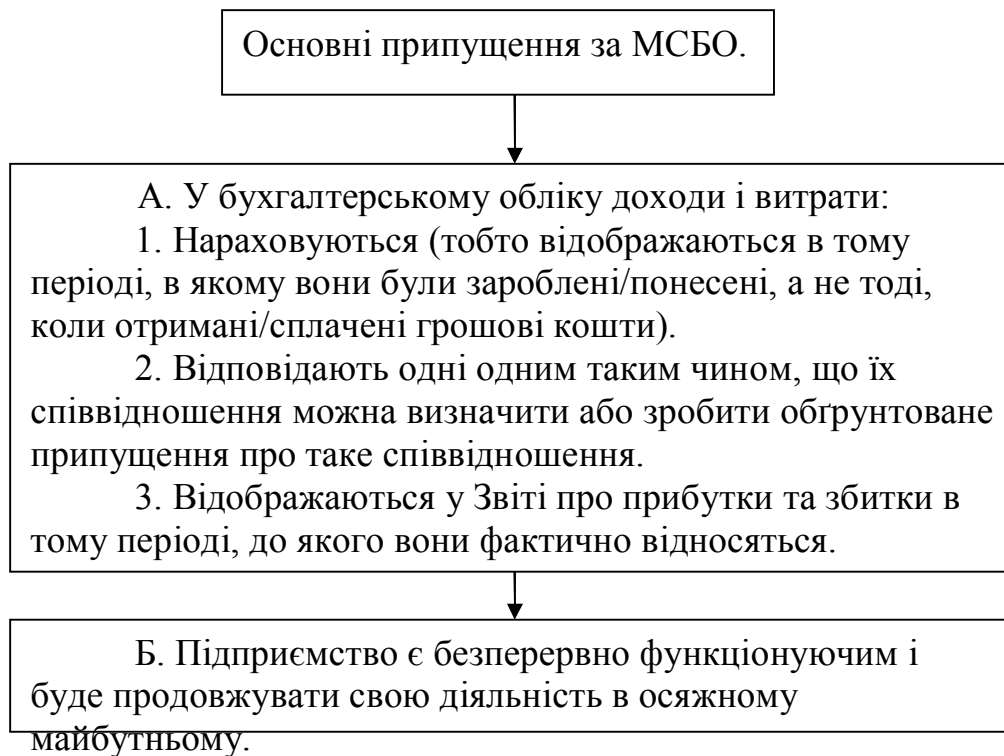


Рис. 1.3. Основні припущення за МСБО.

Отже, з Рис. 1.3 стає зрозуміло, що інформація у Балансі і Звіті про прибутки та збитки подається виходячи з припущення, що підприємство не має ані наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності.

Виходячи з інтересів суспільства можемо зробити висновок, що потрібно розвивати єдину систему обґрунтованих, зрозумілих стандартів бухгалтерського обліку, що застосовуються, сприяти зближенню національних і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для прийняття обґрунтованих рішень. Адже використання МСФЗ дає змогу українським компаніям, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів.

1.3. Методи визначення фінансових результатів діяльності підприємства

У сучасних умовах господарювання одним із найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності підприємства, є фінансовий результат, тобто прибуток чи збиток. Основною метою діяльності підприємства є одержання максимального прибутку за мінімальних витрат.

Фінансовий результат є визначальним критерієм ефективності господарювання, виступає центральною категорією в економіці кожного господарства.

Ф. Ф. Бутинець розкриває фінансовий результат через прибуток або збиток організації (співставлення доходів та витрат підприємства, відображених у звіті) [24, с.325];

А. Г. Загородній та Г. Л. Вознюк вважають, що «фінансовий результат – це різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час (приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді) [25, с. 110].

А. Б. Борисов виражає фінансові результати як підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу (визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами) [26, с. 453].

Р. В. Скасюк трактує фінансовий результат як якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства [27].

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Так, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] дає таке визначення доходів: це

збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Доходи включаються до складу облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності, тому вони визнаються, коли відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти) і відображаються в бухгалтерському обліку тих періодів, до яких вони відносяться. Щодо економічної вигоди, то, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Витрати визнаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу відповідності, доходи та витрати підприємства розподіляються по звітних періодах. Усі ці показники діяльності підприємства визначаються наростаючим підсумком за звітний період. Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли вони відбуваються, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата збігається у звітних періодах із моментом здійснення господарської операції. Принцип нарахування застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені з ним.

Із точки зору податкового обліку, відповідно до пп. 134.1.1 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства

відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПКУ.

Отже, Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків; вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату.

Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Вся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні його стабілізацію на певному рівні. Вона є стрижнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців у цій економіці. Водночас її складність полягає у різноманітності сутнісних сторін, які вона відображає, а також у різноманітності видів, в яких вона виступає.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають модифікації у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати – випуск»): передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду. Отже, порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати – випуск» передбачає існування двох способів:

– перший спосіб називають «лінійним», тобто він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією;

– другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами;

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів): передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [28, с. 25].

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» наростаючим підсумком із початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітного року [29].

Фінансовий результат діяльності підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінена системою показників фінансових результатів. Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства представлені у

формі № 2 річної та квартальної бухгалтерської звітності. До них належать: прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності; прибуток (збиток) звітного періоду; нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду. Безпосередньо за даними форми № 2 можуть бути розраховані також показники фінансових результатів: прибуток (збиток) від фінансових та інших операцій; прибуток, що залишається в розпорядженні організації після сплати податку на прибуток та інших обов'язкових платежів (чистий прибуток); валовий дохід від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг. У формі № 2 за всіма переліченими показниками наводяться також порівняльні дані за аналогічний період минулого року [30].

Головним завданням оцінки фінансового стану підприємства є своєчасне виявлення та усунення недоліків у фінансовій діяльності, прийняття управлінських рішень для поліпшення фінансового стану підприємства та уникнення його банкрутства.

Показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб усі ті, хто пов'язаний із підприємством економічними відносинами, могли одержати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин з підприємством.

Так, за методикою, розробленою А. Д. Шереметом, аналіз фінансових результатів діяльності підприємства є першим етапом будь-якої оцінки діяльності підприємства, який ґрунтується на вивченні абсолютних показників, які прямо впливають на фінансовий результат діяльності підприємства [31, с. 108]. В. В. Ковальовим [32, с. 288] і В. О. Мец [33, с. 58] оцінку фінансових результатів діяльності підприємства запропоновано включати як до експрес-аналізу, так і до деталізованого аналізу фінансового стану.

За експрес-аналізу розмір прибутку оцінюється на основі вивчення показників прибутковості та рентабельності в динаміці. Під час деталізованого аналізу вивчаються виробнича діяльність підприємства та тенденції зміни показників рентабельності. Аналіз фінансових результатів за методикою Г. В.

Савицької [34, с. 321] базується на оцінці ефективності використання капіталу, яка передбачає: аналіз абсолютних і відносних показників прибутковості; проведення факторного аналізу; вивчення показників оборотності і ділової активності. На думку В. П. Савчука [35, с.148], аналіз фінансових результатів діяльності підприємства повинен базуватися на: виявленні тенденцій зміни абсолютних показників прибутку, на основі звіту про фінансові результати; аналізі операційних витрат; розрахунку показників прибутковості (рентабельності) та вивченні їх у динаміці та порівнянні їх із галузевими показниками; оцінці тенденцій зміни виручки та відносного валового доходу.

Як видно з вищевикладеного, існує багато методик аналізу фінансових результатів діяльності підприємств, запропонованих різними авторами, можна стверджувати, що не існує єдиних методичних підходів щодо аналізу фінансових результатів.

Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загально-доступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів. А сам аналіз фінансового стану підприємства дасть якісну та кількісну інформацію про його діяльність, а також можливість вчасно отримати інформацію про недоліки у функціонуванні підприємства, і необхідні рекомендації щодо стабілізації або поліпшення фінансового стану підприємства.

Висновки до розділу 1

1. Аналіз передумов формування та визначення фінансових результатів діяльності дає змогу зробити висновок про те, що прибуток представляє собою неоднозначне поняття. Визначено, що прибуток – це економічна категорія, яка характеризує певну міру винагороди, що надається власникам факторів виробництва, в обмін на їх вклад у здійснення виробничо-фінансової діяльності, що відбувалась протягом відповідного звітного періоду і в результаті якої було (не було) створено додатковий продукт, а одержані власниками факторів виробництва доходи арифметично перевищили суму понесених ними витрат.

Виділено такі основні риси прибутку: прибуток становить лише частину комплексного доходу підприємця, який він отримує в процесі своєї діяльності; прибуток є частиною очікуваного доходу підприємця, який вклав свій капітал в організацію діяльності певного виду (бізнесу) з метою досягнення комерційного успіху, але він не є гарантованим доходом підприємця; прибуток характеризує не весь дохід, отриманий у процесі підприємницької діяльності, а лише ту його частину, яка залишається після відрахування усіх витрат на ведення цієї діяльності; прибуток є вартісним показником, вираженим в грошовій формі.

2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, таких як законодавчої, виконавчої, представницької, а також МФУ, і кожного підприємства, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю в нашій державі.

3. Фінансовий результат – прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Визначення його полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства, є загально-доступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Методика обліку витрат за видами діяльності підприємства

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку.

Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства. Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації [36, с.207].

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат [37, с.417].

Доходи, витрати і фінансовий результат діяльності підприємства визначається наростаючим підсумком за звітний період.

Фінансовий результат діяльності підприємства складається з фінансових результатів від:

- операційної діяльності;
- фінансової діяльності;
- інвестиційної діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної

валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесення витрат від операційної курсової різниці.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (Рис. 2.1).

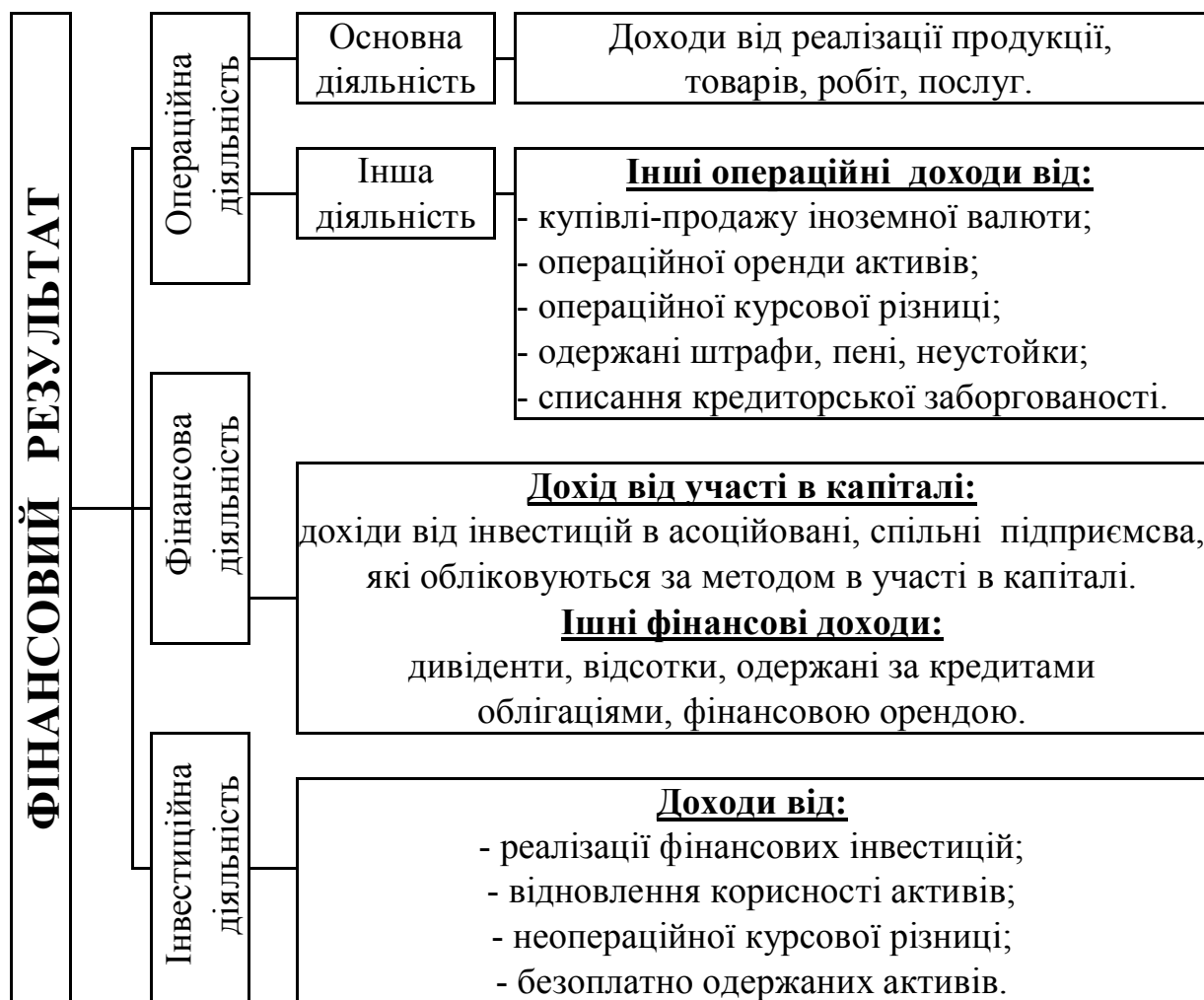


Рис. 2.1 Види діяльності підприємства

Іншими словами, інвестиційна діяльність пов'язана із вкладенням фінансових коштів із метою отримання доходу, а фінансова – із залученням грошових коштів у результаті фінансових операцій [38, с.5].

Загальний прибуток (збиток) від операційної діяльності до оподаткування, який відображається у Звіті про фінансові результати, може складатись із прибутків (збитків) від операційної, інвестиційної та фінансової

діяльності. Тому для обчислення прибутку від операційної діяльності даний прибуток (збиток) повинен коригуватись на величини прибутків (збитків) від інвестиційної та фінансової діяльності (неопераційних) – прибутки (доходи) повинні відніматись, а збитки (втрати) додаватись до нього. В результаті цього буде отримано прибуток (збиток) тільки від операційної діяльності [52, с.181].

Витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені [39, с. 161]

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала, тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками [40, с.180].

Витрати ТОВ «Вінісан» обліковують на рахунках класів:

- 2 «Запаси»;
- 9 «Витрати діяльності».

На рахунках класу 2 «Запаси» обліковують прямі витрати на виробництво.

Загальновиробничі витрати спочатку збирають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім в порядку їх розподілу відносять на

виробничу собівартість продукції у дебет рахунку 23 «Виробництво». Готову продукцію із виробництва оприбутковують у дебет рахунків 26 «Готова продукція» з кредиту рахунку 23 «Виробництво». Списання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) показують у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 26 [41, с.480].

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється за видами діяльності. За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат по мірі їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунку 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», оскільки облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку.

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» [40, с.183].

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво».

Структура виробничої собівартості представлена на рис. 2.2.

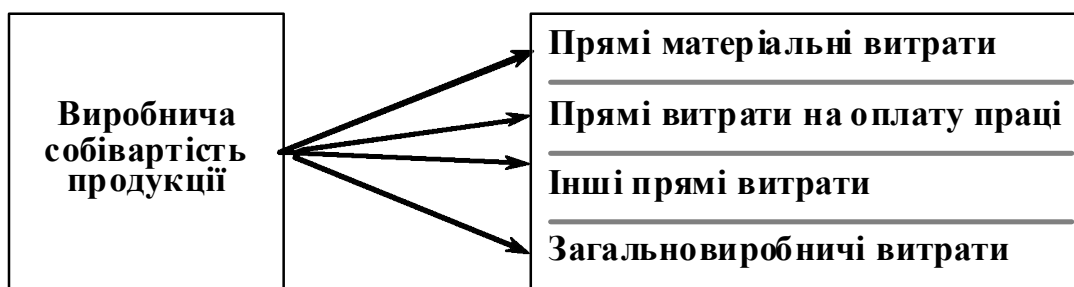


Рис. 2.2. Структура виробничої собівартості

До прямих матеріальних витрат відносяться:

- вартість сировини та основних матеріалів;
- вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- вартість допоміжних та інших матеріалів.

Прямі витрати на оплату праці включають:

- заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг;
- інші виплати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [42, с. 88].

Інші прямі витрати – інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація).

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукцій (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів, сировини та інших виробничих запасів, документів про виробітку робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи та інші. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт і послуг без попереднього розподілу [43, с.35].

Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт.

Загальновиробничі витрати включають:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) із використанням бази розподілу.

Базою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути:

– заробітна плата робітників основного виробництва;

- обсяг основної діяльності;
- прямі витрати основного виробництва.

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 2.3.

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Витрати за статтями, здійснені протягом місяця 		<ul style="list-style-type: none"> • Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво»

Рис. 2.3. Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією та організацією виробництва (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати), а також змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати включають до собівартості реалізованої продукції після їх розподілу.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють виходячи з нормальної потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають у собівартість реалізованої продукції в періоді їх виникнення.

Змінні розподіляють на кожен об'єкт витрат виходячи з фактичної потужності з використанням обраної бази розподілу (зарплата, обсяг діяльності).

Що стосується наднормативних виробничих витрат, у собівартість реалізації потрапляють наднормативні витрати, не пов'язані з нестачами, порчею, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання.

Тобто поняття собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) ширше, ніж поняття виробничої собівартості, оскільки включає не лише виробничу собівартість виготовленої та реалізованої продукції (робіт, послуг), а й інші визначені витрати [44, с. 125].

Не включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) адміністративні витрати; витрати на збут та інші операційні витрати.

Вони окремо обліковуються на рахунках 92, 93, 94 і списуються на фінансові результати наприкінці звітнього періоду.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відображається за дебетом відповідних субрахунків активного рахунку 90 «Собівартість реалізації» рис. 2.4.

За кредитом таку собівартість списують на субрахунок 791 «Результати операційної діяльності».

Дебет	90 «Собівартість реалізації»	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт, послуг 	<ul style="list-style-type: none"> • Списана у кінці звітнього року виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати» 	

Рис. 2.4. Зміст записів за рахунком 90 «Собівартість реалізації»

Реалізованою вважається продукція (товари, роботи, послуги) після оформлення відповідних документів (накладних, товарно-транспортних накладних, актів), згідно з якими здійснюється перехід права власності та відображається в обліку відповідна господарська операція з реалізації.

В обліку собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в облікових регістрах відображається при визнанні доходів від їх реалізації [53].

До адміністративних витрат відносяться:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна);

– винагороди за зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс);

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

– витрати на врегулювання спорів у судових органах;

– податки, збори та інші, передбачені законодавством, обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають:

– витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

– витрати на ремонт тари;

– оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

– витрати на передпродажну підготовку товарів;

– витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

– витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Інші операційні витрати включають:

– сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

– втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі й витрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойка;

– витрати на виплату матеріальної допомоги на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

– інші витрати операційної діяльності.

Для обліку вказаних витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 2.5.

Дебет	92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Витрати за статтями, здійснені протягом року 		<ul style="list-style-type: none"> • Списання накопичених витрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.5. Зміст записів за рахунком 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»

На рис. 2.6. наведена схема обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємств виробничої сфери.

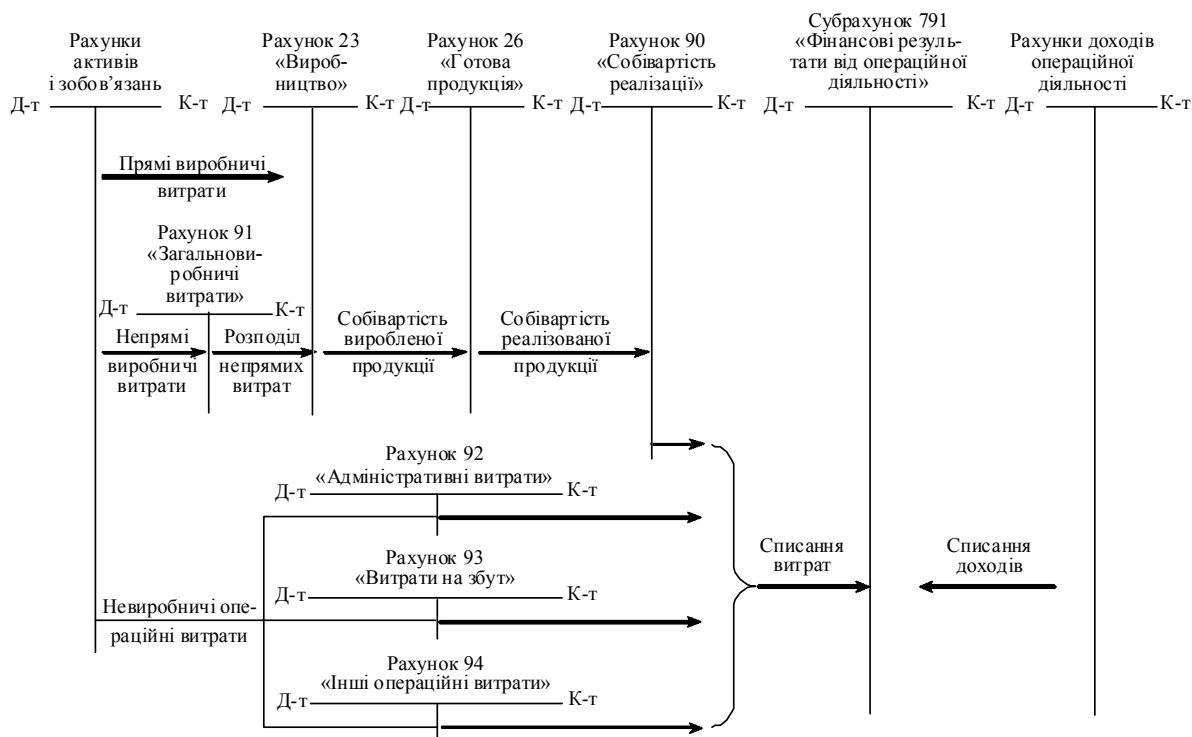


Рис. 2.6. Схема обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємства ТОВ «Вінісан»

До витрат фінансової діяльності відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Для обліку цих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати». Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 95 наведений на рис. 2.7.

95 «Фінансові витрати»

Дебет	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Фінансові витрати з їх видами, накопичені протягом року 	<ul style="list-style-type: none"> • Списание накопичених витрат в кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.7. Зміст записів за рахунком 95 «Фінансові витрати»

Витрати інвестиційної діяльності включаються в себе витрати на капітальне будівництво, придбання, виготовлення основних засобів, нематеріальних активів, придбання довгострокових і поточних фінансових інвестицій, витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій.

Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведеться на рахунках: 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 15 «Капітальні інвестиції»; 35 «Поточні фінансові інвестиції».

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від участі в капіталі і витрат від реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Зміст записів за дебетом і кредитом цього рахунка наведено на рис. 2.8.

96 «Втрати від участі в капіталі»	
Дебет	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Накопичені втрати за рік 	<ul style="list-style-type: none"> • Списання накопичених втрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.8. Зміст записів за рахунком 96 «Втрати від участі в капіталі»

Облік витрат, пов'язаних з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій, ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». До таких витрат, відносяться:

- втрати від неопераційних курсових різниць;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- списання необоротних активів тощо.

Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 97 «Інші витрати», як і інших рахунків класу 9: за дебетом здійснюється накопичення витрат за рік, а за кредитом – їх списання у кінці звітнього періоду на рахунок 79 «Фінансові результати» [40, с.195].

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітньому періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, передбачено використовувати активний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом рахунку 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) і включення до складу витрат звітнього періоду. До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до

2.2 Методика обліку доходів за видами діяльності підприємства

У бухгалтерському обліку доходи — це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [41, с.494].

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінки.

Можливість достовірної оцінки – основна умова визнання доходів. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню [40, с.197].

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, які надходять на підприємство і не приводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

- податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);
- завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Разом із тим вищеназвані суми не включаються тільки до суми чистого доходу підприємства [41, с.495].

Умовами визнання доходу (виручки) від реалізації є:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість [46, с. 561].

У бухгалтерському обліку для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків – «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний місяць. Тимчасові рахунки починають новий звітний місяць із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний місяць. У кінці місяця рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати» [40, с.199].

Схематично взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат на ТОВ «Вінісан» має наступний вигляд рис. 2.11:

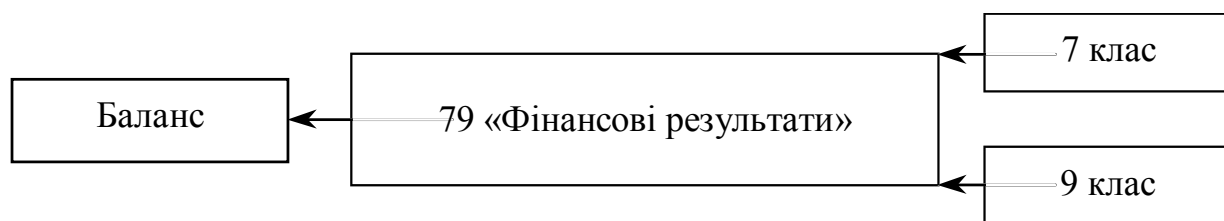


Рис. 2.11 Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат на ТОВ «Вінісан»

Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», крім рахунку 76 «Страхові платежі», застосовуються для обліку доходів наступним чином:

– за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків (ПДВ), зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу [41, с.498] ;

– за дебетом - щомісячне відображення суми:

- ПДВ;
- акцизного збору;
- інших непрямих платежів, які включені до ціни продажу;

– після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу [40, с.199].

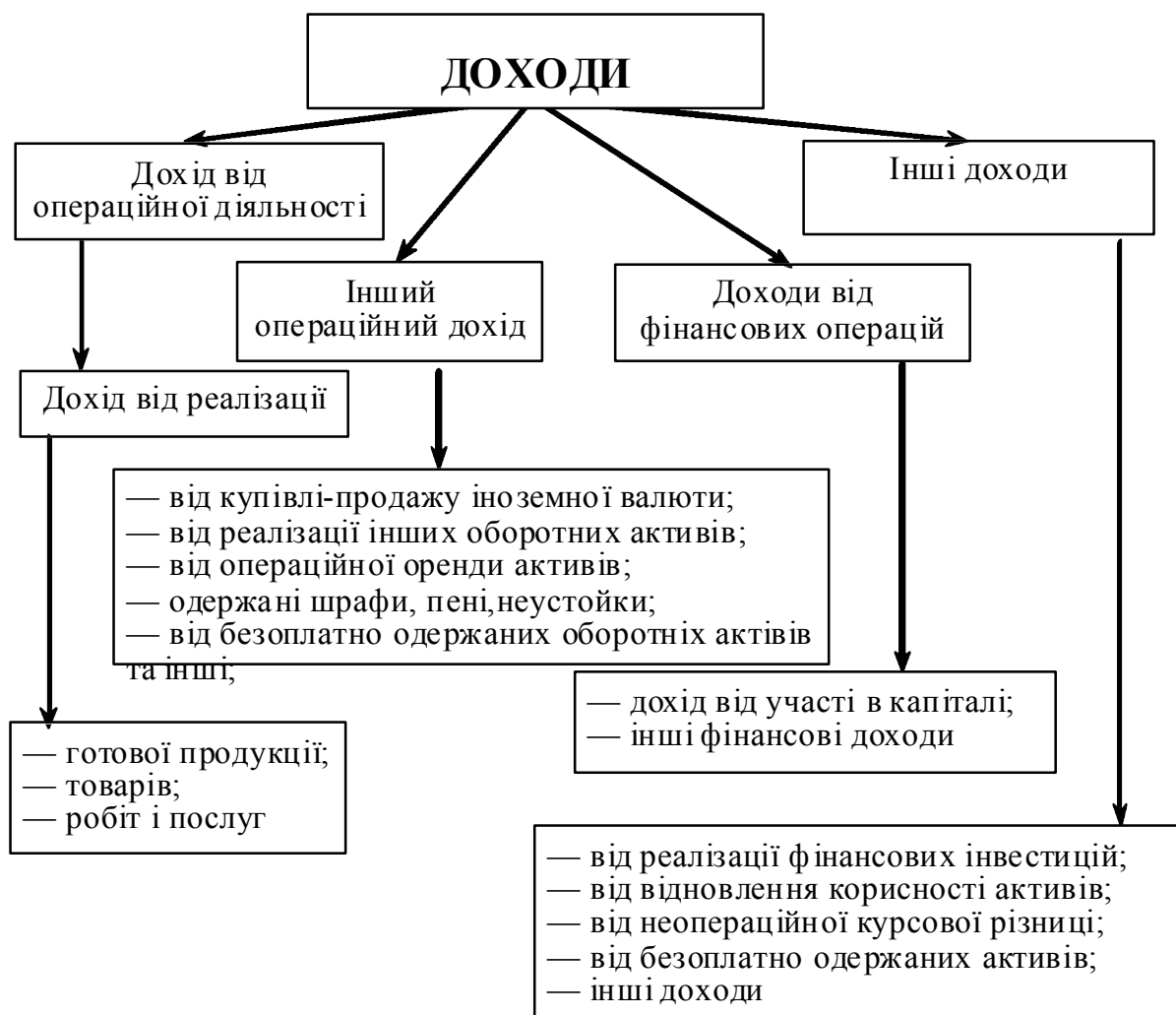


Рис. 2.12. Класифікація доходів підприємства на ТОВ «Вінісан»

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів – це означає, що облік доходів і складання звітності здійснюється на підставі облікового принципу нарахування. Складена згідно з принципом нарахування фінансова звітність інформує користувача не лише про проведені операції, які супроводжувались виплатою або одержанням грошових коштів, але й про зобов'язання сплатити грошові кошти в майбутньому, та про ресурси, наведені у грошовому вираженні, які будуть отриманні у майбутньому. Визнані в бухгалтерському обліку доходи на ТОВ «Вінісан» класифікуються за такою схемою рис. 2.12.

У бухгалтерському обліку доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків [54]:

- 70 «Доходи від реалізації»,
- 71 «Інший операційний дохід»,
- 72 «Дохід від участі в капіталі»,
- 73 «Інші фінансові доходи»,
- 74 «Інші доходи».

На рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнено інформацію про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі».

Рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. Рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства [47, с. 588].

Доходи майбутніх періодів мають свої особливості, а тому їх обліковують на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», що належить до рахунків класу 6 – «Поточні зобов'язання». Це, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення.

Доходи майбутніх періодів обліковують на пасивному рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». За кредитом відображається сума одержаних доходів, за дебетом – їх списання та включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами і датами утворення. включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами і датами утворення [41, с.498].

2.3 Методика формування фінансових результатів за видами діяльності в обліку та звітності

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат і сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої діяльності».

Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» здійснюється по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року).

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати» [49, с.128].

Планом рахунків співвідношення доходів і витрат діяльності підприємства визначено спеціальними рахунками, класифікація яких за показана на рис. 2.13

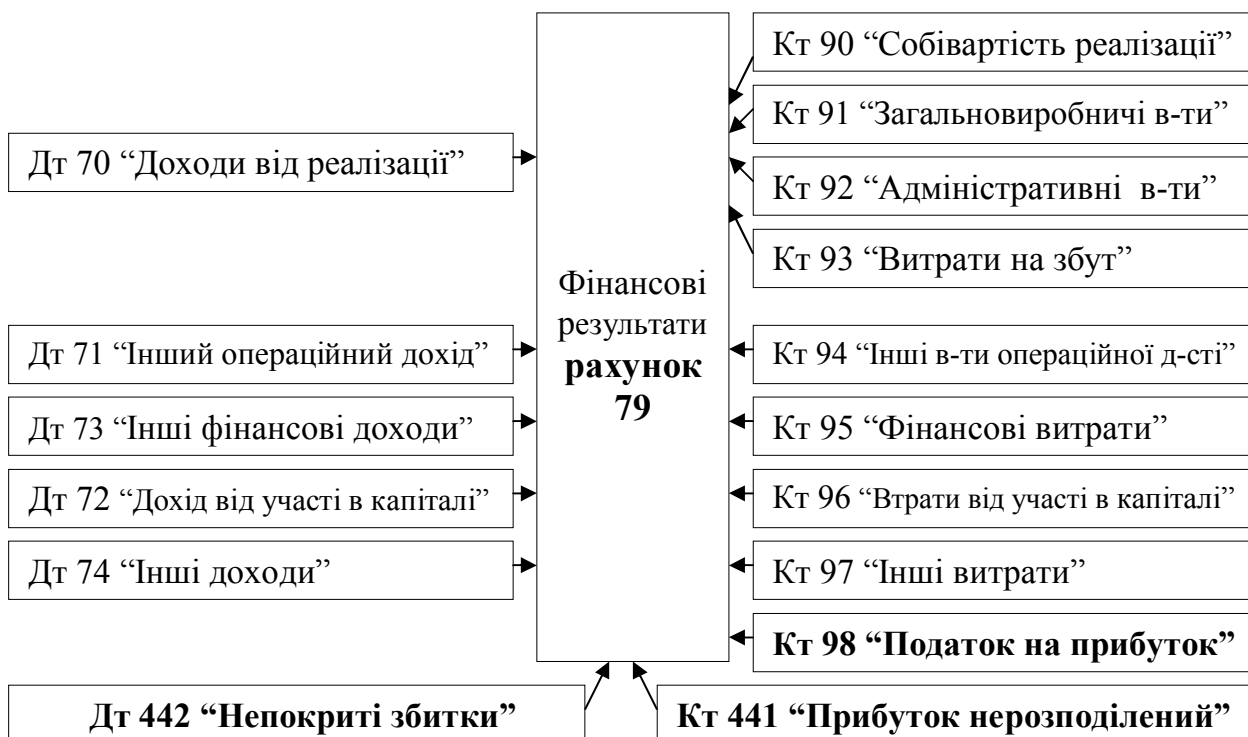


Рис. 2.13 Модель формування фінансових результатів та іншої операційної діяльності на ТОВ «Вінісан»

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є товарно-транспортні накладні, накладні, акти виконаних робіт. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку) [50, с. 177].

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансовий результат від реалізації, а також інші операційні доходи і витрати.

Для обліку операцій, пов'язаних з реалізацією, використовуються рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації».

Для обліку операцій з реалізації готової продукції використовуються такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»

901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Бухгалтерські записи відображення операцій з реалізації готової продукції:

1. Відображено виручку від реалізації готової продукції:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

2. Відображено нарахування ПДВ:

Д-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

К-т 641 «Розрахунки за податками»

2а. Відображення ПДВ у разі отримання попередньої оплати:

Д-т 643 «Податкові зобов'язання»

К-т 641 «Розрахунки за податками»

2б. Відображення ПДВ у разі відвантаження попередньо оплаченої продукції:

Д-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

К-т 643 «Податкові зобов'язання»

3. Списання виробничої собівартості готової продукції (за обліковими цінами):

Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

К-т 26 звітнього «Готова продукція».

В кінці періоду сальдо рахунків 70 і 90 списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності» записами:

а) Списання чистого доходу:

Д-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

К-т 791 «Результат операційної діяльності»

б) Списання собівартості реалізації:

Д-т 791 «Результат операційної діяльності»

К-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Для відображення всіх інших доходів від операційної діяльності (крім доходів від реалізації) використовуються такі рахунки:

Рахунки 71 «Інший операційний дохід» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Інший операційний дохід включає:

- дохід від купівлі-продажу іноземної валюти;
- дохід від реалізації оборотних і необоротних активів;
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- одержані пені, штрафи, неустойки;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

У кінці звітнього періоду (місяця, року) сальдо рахунків 71 і 94 списуються на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [40, с.202].

Бухгалтерські записи за операціями, пов'язаних із одержанням доходів від іншої операційної діяльності, відображаються такими проводками:

1. Відображено дохід від реалізації оборотних активів:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

1а. Нараховане ПДВ від вартості реалізації оборотних активів:

Д-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

К-т 641 «Розрахунки за податками».

1б. Списано реалізовані оборотні активи:

Д-т 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

К-т рахунків запасів (20, 22 та інші).

2. Відображено реалізацію іноземної валюти:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти».

2а. Списано реалізовану іноземну валюту:

Д-т 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»

К-т 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»

3. Одержано дохід від операційної оренди:

Д-т 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

К-т 713 «Дохід від операційної оренди активів».

4. Одержано дохід від операційних курсових різниць:

Д-т 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»

К-т 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

5. Одержані штрафи, пені, неустойки:

Д-т 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Для обліку доходів від фінансових інвестицій в інші підприємства планом рахунків призначено рахунки: рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» використовується для відображення прибутку, одержаного від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Схематично порядок визначення фінансових результатів від фінансової діяльності на ТОВ «Вінісан» має такий вигляд:

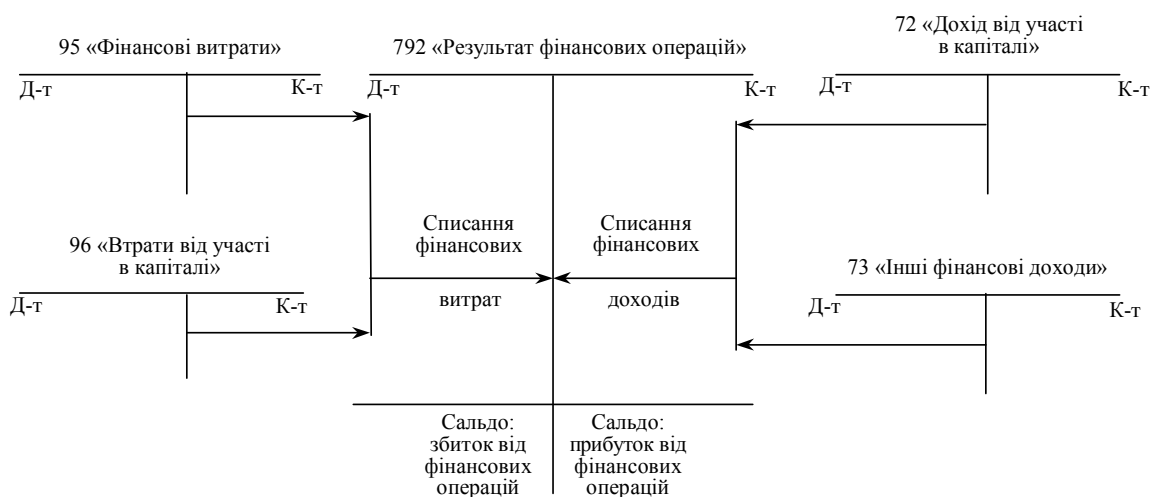


Рис. 2.15 Визначення результату фінансових операцій (792 «Результат фінансових операцій») на ТОВ «Вінісан»

У цьому випадку рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» буде кореспондувати безпосередньо з дебетом субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Записи щодо відображення в обліку інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, наведено в табл. 2.13.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» використовується для відображення дивідендів, процентів та інших доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Облік операцій, пов'язаних із отриманням інших фінансових доходів, і здійснення інших фінансових витрат наведено в табл. 2.14.

Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій», що дає змогу визначити результат від фінансової діяльності підприємства [40, с.207].

Таблиця 2.1

Записи щодо відображення в обліку інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі

№	Найменування операції	Д-т рахунка або субрахунка	К-т рахунка або субрахунка
1	Здійснено інвестиції в асоційовані або спільні підприємства	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	Рахунки обліку грошових коштів, оборотних, необоротних активів
2	Відображено інвестором прибуток, одержаний (належний) від участі в капіталі	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
3	Нараховані підприємством дивіденди від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4	Відображено інвестором частини збитку в складі втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються за методом обліку участі в капіталі, є збиток)	96 «Втрати від участі в капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
5	Віднесено доходи від участі в капіталі, отримані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	72 «Дохід від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»
6	Списано втрати від участі в капіталі, одержані за рік, для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Втрати від участі в капіталі»

Облік операцій, пов'язаних з отриманням інших фінансових доходів і здійсненням інших фінансових витрат

№	Найменування операції	Д-т рахунка або субрахунка	К-т рахунка або субрахунка
1	Нараховану суму дивідендів, процентів, роялті, що підлягають отриманню	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»
2	У разі здійснення фінансових інвестицій у цінні папери, що передбачають нарахування (отримання) за ними процентів (крім інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі) щомісяця або не рідше як один раз на квартал сума процентів, яка припадає на даний місяць (квартал), відноситься до складу доходів звітного періоду	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»
3	Витрати на фінансову оренду активів	95 «Фінансові витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Нараховані витрати, пов'язані із залученням позичкового капіталу	95 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
5	Відображено дисконт за операціями з векселями	95 «Фінансові витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»
6	Віднесено інші фінансові доходи, отримані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансових операцій»
7	Списано фінансові витрати за рік для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»

Для відображення фінансових результатів від інвестиційної діяльності призначено субрахунок 793 «Результат іншої діяльності».

Для відображення операцій від іншої звичайної діяльності використовуються такі рахунки:

Рахунок 74 «Інші доходи»

Рахунок 97 «Інші витрати»,

які відображають доходи та витрати від інших операцій підприємства, які виникли у процесі його звичайної діяльності. До таких операцій належать:

- дохід від реалізації фінансових інвестицій;
- дохід від відновлення корисності активів;
- дохід від неопераційної курсової різниці;
- дохід від безоплатно отриманих оборотних активів;
- інші доходи.

Сальдо рахунків 74 і 97 списуються на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності», що дає змогу визначити фінансовий результат від іншої діяльності.

Бухгалтерські записи з відображення операцій від інвестиційної діяльності мають вигляд:

1. Реалізація фінансових інвестицій:

1а. Відображено реалізацію фінансових інвестицій:

Д-т 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

К-т 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

1б. Списано реалізовані фінансові інвестиції:

Д-т 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»

К-т 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

К-т 35 «Поточні фінансові інвестиції».

2. Дохід від відновлення корисності активів:

Дебет субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Кредит субрахунку 742 «Доходи від відновлення корисності активів»

3. Одержання доходу від неопераційних курсових різниць:

Д-т 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 36 «Розрахунки з покупцями»

К-т 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

4. Дохід від безоплатно одержаних активів:

Д-т 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

К-т 745 «Дохід від безоплатного отриманих активів».

5. Віднесено суму до оцінки об'єкта, які раніше були уцінені до складу доходу:

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 746 «Інші доходи».

6. Дохід від фінансової оренди активів:

Д-т 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

К-т 746 «Інші доходи».

6а. В кінці звітного періоду віднесення сум інших доходів на фінансові результати від іншої звичайної діяльності:

Д-т 74 «Інші доходи»

К-т 793 «Результат іншої діяльності».

6б. Списання інших витрат від іншої звичайної діяльності на фінансові результати:

Д-т 793 «Результат іншої діяльності»

К-т 97 «Інші витрати» [40, с.205].

Схематично порядок визначення фінансових результатів від інвестиційної діяльності на ТОВ «Вінісан» має такий вигляд:



Рис. 2.16 Визначення результату від інвестиційної діяльності (793 «Результат іншої діяльності») на ТОВ «Вінісан»

Податок на прибуток підприємств — прямий податок, що стягується з прибутку організації (підприємства).

Для обліку податку на прибуток від діяльності підприємства планом рахунків передбачено рахунок 98 «Податок на прибуток».

На рахунку 98 ведеться облік належної заданими бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної).

За дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток» відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Платниками податку на прибуток є тільки юридичні особи – резиденти і нерезиденти. Сплату податку на прибуток для них ще називають загальною системою оподаткування.

Об'єктом оподаткування у ПКУ за базовою (основною) ставкою 18% є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення/зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку/збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають.

Ставки податку на прибуток, об'єкти оподаткування і порядок визначення оподатковуваного прибутку, порядок обчислення і сплати податку, обов'язки і відповідальність платників регламентуються ПКУ і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Підприємство ТОВ «Вінісан» результати своєї діяльності за звітний період відображає у фінансовому звіті «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Форма № 2 (Додаток Б)».

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід за звітний період.

Подається підприємством не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком.

Метою складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період для прийняття управлінських рішень [55, с.658].

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається з таких частин:

- титульна частина – наводиться інформація про підприємство та період за який складається звіт;
- предметна частина – складається з чотирьох взаємопов'язаних розділів;
- заключна частина – наводяться підписи і ПІБ осіб, які відповідають за наведену інформацію.

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період. Звіт про фінансові результати складається на підставі оборотів за рахунками класів 7,9 і складається з чотирьох розділів:

Розділ I. «Фінансові результати» (рядки 2000-2355) містить інформацію про доходи та витрати і фінансовий результат підприємства: від операційної, основної, іншої операційної, фінансової, інвестиційної, визначається чистий прибуток або збиток звітного періоду.

Розділ II. «Сукупний дохід» (рядки 2400-2465). У розділі II звіту про фінансові результати наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді. (наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.)

Розділ III. «Елементи операційних витрат» (рядки 2500-2550) присвячений розшифруванню операційних витрат (витрат операційної діяльності) за економічними елементами [56, с.326]:

- матеріальні витрати,
- витрати на оплату праці,
- відрахування на соціальні заходи,
- амортизація,
- інші операційні витрати.

Для заповнення цього розділу призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (за винятком рахунку 85 «Інші витрати», на якому ведеться облік витрат інвестиційної і фінансової діяльності).

Дане підприємство, не використовує рахунки класу 8, для визначення розміру операційних витрат і заповнення II розділу доводиться здійснювати додаткові вибірки.

Таким чином, операційні витрати підприємства відображаються як у першому, так і у третьому розділах звіту про фінансові результати.

Розділ IV. «Розрахунок показників прибутковості акцій» (рядки 2600-2650) (стосується лише акціонерних товариств, прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій) [51, с.68-69].

На даному підприємстві повинні передбачатися планові заходи по збільшенню прибутку. У загальному плані ці заходи можуть бути наступного характеру:

- збільшення випуску продукції;
- поліпшення якості продукції;
- зниження собівартості продукції за рахунок більш раціонального використання матеріальних ресурсів, виробничих потужностей і площ, робочої сили і робочого часу;
- розширення ринку продажів і інше.

Підприємство повинне прагнути не тільки до одержання максимального прибутку, але й до раціонального, оптимального використання вже отриманого прибутку. Це дозволить не тільки утримувати свої позиції на ринку, але й забезпечити динамічний розвиток його виробництва в умовах конкуренції.

Неменш важливими, на мою думку, є наступні заходи підвищення прибутку підприємства:

1. Планування. Якщо план із прибутку складено на належному рівні, професійно грамотно, підприємство має змогу правильно визначити обсяг платежів у державний бюджет і суму прибутку, що залишається в його

розпорядженні з метою створення фінансової бази для розвитку діяльності, необхідних витрат на розвиток соціальної сфери, матеріальне заохочення праці, що сприятиме підвищенню продуктивності праці і, як наслідок, розміру прибутку в майбутні періоди.

2. Якість продукції (товарів, робіт, послуг). Величина прибутку в основному залежить від попиту.

3. Резерви зростання. Постійний пошук невикористаних можливостей збільшення прибутку, що забезпечуватиме його зростання. Проведення економічної роботи щодо аналізу динаміки та чинників отриманих прибутків у базовому періоді, виявлення резервів, що сприятимуть максимізації прибутку, а також планування формування, розподілу та використання прибутку на наступні періоди.

4. Ділова репутація. Одержувати додатковий прибуток і підвищити рентабельність підприємству дозволяє висока ділова репутація. Вчасне розрахування з постачальниками, якість та швидкість наданих товарів і послуг, прийнятна ціна – основні її показники.

Висновки до розділу 2

1. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства. Доходи, витрати і фінансовий результат діяльності підприємства визначається наростаючим підсумком за звітний період. Фінансовий результат діяльності підприємства складається з операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

2. Витрати на ТОВ «Вінісан» обліковують на рахунках класів 2 «Запаси», 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 2 обліковують прямі витрати на виробництво. Загальновиробничі витрати спочатку збирають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім в порядку їх розподілу відносять на виробничу собівартість продукції у дебет рахунку 23 «Виробництво». Готову продукцію із виробництва оприбутковують у дебет рахунку 26 «Готова продукція» з кредиту рахунку 23. Списання собівартості реалізованої продукції показують у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 26. На рахунках класу 9 нагромаджують витрати, які потім списують на фінансові результати у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

3. Доходи на ТОВ «Вінісан» відображають за кредитом рахунку 79 і дебетом субрахунків рахунків: 70, 71, 72, 73, 74. За кредитом цих субрахунків відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ); після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

4. Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства. За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку 79 при закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Організаційні аспекти проведення аудиту фінансових результатів підприємства

Дослідження операцій з обліку фінансових результатів діяльності підприємства є одним із важливих напрямів аудиту.

При проведенні будь-якої аудиторської перевірки слід чітко виділяти основні складові організаційного процесу перевірки, а саме: сутність перевірки, її мету, завдання, об'єкти та джерела інформації.

Зазначимо, що сутність аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства доцільно розкривати виходячи з її внутрішньої структури, яка налічує три стадії:

- Констатація (з'ясування фактичного стану справ);
- Аналіз (зіставлення прийнятих рішень з реальною практикою та діючим законодавством);
- Вжиття заходів (вжиття відповідних дій з метою покращення, коригування процесу управління).

Метою аудиту фінансових результатів діяльності підприємства є:

по-перше, встановлення відповідності облікової інформації щодо накопичення витрат і собівартості реалізованої продукції нормативним документам; правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці; правомірності класифікації витрат та відображення їх в регістрах обліку і фінансовій звітності;

по-друге, встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів та фінансових результатів й донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації [61, с.383].

Для досягнення поставленої мети слід чітко визначати завдання аудиту

фінансових результатів, які виділяють у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності (рис.3.1). Такий підхід до конкретизації завдань аудиту дає можливість аудитору в логічній послідовності формувати думку про надану інформацію, більш точно та оперативно проводити перевірку фінансових результатів і їх відображення в фінансовій звітності підприємства.

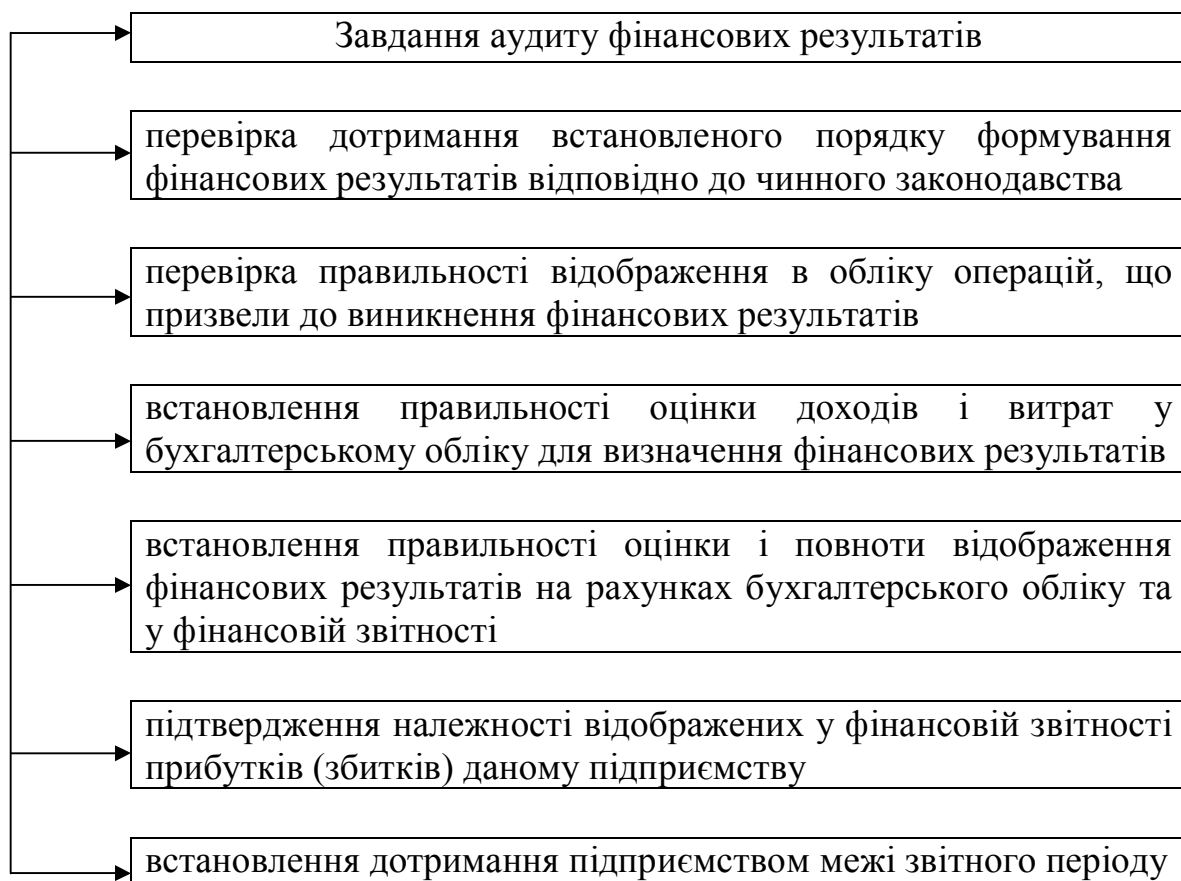


Рис. 3.1 Завдання аудиту фінансових результатів

Об'єктами аудиту є конкретні форми прояву предмету аудиту, якими можуть бути усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється.

На кожному конкретному підприємстві аудит може охоплювати рух всього комплексу активів, зобов'язань та змін в структурі капіталу. При цьому об'єкти аудиту настільки різноманітні, що надати їх вичерпний перелік практично неможливо. Для досягнення ефективності аудиту фінансових результатів пропонується всі об'єкти перевірки поділяти на чотири класифікаційні групи:

- Елементи облікової політики суб'єкта господарювання з питань доходів, витрат і фінансових результатів;
- Господарські операції з обліку доходів, витрат і фінансових результатів;
- Облікові записи в первинних документах, регістрах обліку і звітності за доходами, витратами, фінансовими результатами;
- Інформація про доходи, витрати і фінансові результати в матеріалах попередніх перевірок.

Важливим моментом будь-якої аудиторської перевірки (в тому числі і вивчення фінансових результатів діяльності підприємства) є інформаційне забезпечення. В залежності від змісту об'єкту контролю аудитор обирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику об'єкта, який вивчається. Такими джерелами для аудиту операцій з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності є наступні: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи, які підтверджують виникнення доходів, витрат і фінансових результатів діяльності; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності (Журнал 5/5А, Журнал 6); Головна книга підприємства – реєстр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок та кінець звітного періоду та обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків; акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; фінансова звітність підприємства [62, с.126].

Найбільш вагомими джерелами інформації для вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства є облікові документи. При цьому аудитору необхідно чітко знати, які первинні документи підтверджують виникнення доходів і витрат, а також знати порядок відображення їх в облікових регістрах та фінансовій звітності.

Одним із основних правил здійснення аудиту є його планування, у відповідності до якого аудитор повинен так організувати свою роботу, щоб

забезпечити її високу якість та бути впевненим, що в кожній конкретній ситуації застосовуються найбільш ефективні та діючі процедури аудиту.

Планування аудиту тісно пов'язано з визначенням цілей, завдань, об'єктів, джерел інформації аудиторської перевірки, а також відповідальності та обов'язків аудиторів. Врахування цих факторів повинно гарантувати високу якість, економічність, ефективність та своєчасність незалежних перевірок.

Процес планування як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків проведення перевірки, а також аудиторської програми, яка конкретизує обсяг, види та послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної та обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя, достовірність показників бухгалтерської звітності клієнта. Процес планування аудиту фінансових результатів діяльності підприємства охоплює такі основних етапів, які наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Етапи планування аудиту фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту. План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх проведення, відповідних виконавців та інших питань. План повинен складатися з урахуванням бізнесу клієнта, організації обліку і внутрішнього контролю клієнта, визначених ризиків і меж суттєвості, координації дій, супроводження і нагляду за діяльністю асистентів аудитора, експертів та інших фахівців, які не є аудиторами.

Під час розробки загального плану аудиту аудиторю слід здійснювати аналіз наступних питань:

- Розуміння аудитором бізнесу клієнта: головних чинників, які мають вплив на основну діяльність підприємства; найважливіших характеристик підприємницької діяльності підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування, враховуючи зміни, які, можливо, сталися після попереднього аудиту; розподіл обов'язків між керівництвом підприємства.

- Розуміння бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю: методології і принципів бухгалтерського обліку, які застосовуються бухгалтерією підприємства; можливого ефекту від змін в обліковій політиці чи термінології; знань аудитора з питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, які можуть бути використані аудитором в тестах оцінки надійності внутрішнього контролю підприємства та в незалежних аудиторських процедурах.

- Визначення ризиків та суттєвості: оцінка аудитором ризику внутрішнього контролю – ефективності системи внутрішньогосподарського контролю, тобто її спроможності попереджати і виявляти помилки на підприємстві, оцінка розміру особистого аудиторського ризику не виявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, яка існує під час проведення аудитором аудиторських процедур, і визначення на підставі цього найважливі-

ших напрямів аудиту; визначення порогу суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій; ймовірність існування суттєвих помилок в обліку, яка оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки і виявлені ним раніше помилки; визначення складних бухгалтерських операцій, враховуючи ті, які виконувалися на основі суб'єктивної думки бухгалтера.

– Види, час і повнота процедур: існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрями аудиту; вплив інформаційних технологій на проведення аудиторської перевірки; робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

– Координація, керівництво, супроводження і нагляд: участь в аудиті інших аудиторів, аудиторських фірм; участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами; місцезнаходження підрозділів підприємства; підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, враховуючи їхній професійний рівень та досвід роботи.

– Інші питання: можливість оперативного внесення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме найближчим часом; умови, які повинні привернути особливу увагу аудитора, відносини підприємства з пов'язаними особами.

Щоб повніше визначити характер, обсяг та зміст аудиторських процедур на етапі планування аудиту, аудитор повинен обов'язково дати оцінку системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта. В процесі такої оцінки встановлюється ймовірність помилок у бухгалтерському обліку, які впливають на достовірність фінансової інформації [63, с.199]. При цьому слід мати на увазі, що система внутрішнього контролю не може дати абсолютних гарантій його ефективності, оскільки: по-перше, ніхто не може поручитися за відсутність корисливих мотивів у працівника, наділеного владою; по-друге, керівництво часто ігнорує контроль, який воно само встановило; по-третє, можливі помилки і неточності в записах, підрахунках в результаті нерозуміння завдання, втоми або неохайності.

Враховуючи наведені обмеження ефективності внутрішнього контролю, зовнішній аудитор повинен дати оцінку результативності внутрішнього контролю за такими основними позиціями:

- ступенем незалежності внутрішнього контролю;
- чисельністю, кваліфікацією і досвідом персоналу, який займається внутрішнім контролем;
- масштабом, глибиною, напрямом і строками проведення перевірок суб'єктами внутрішнього контролю;
- огляд усіх документів, які стосуються внутрішнього контролю, перевірок, які може надати клієнт;
- ступенем впливу органів управління на роботу суб'єктів внутрішнього контролю.

На початковому етапі планування також рекомендується виконати аналітичні процедури, які допоможуть аудитору виявити важливі для аудиту питання і тим самим краще спланувати роботу. Це може бути тестування економічних показників за кілька років, тестування облікових даних на місцях.

Важливим етапом у підготовці загального плану перевірки є вивчення системи бухгалтерського обліку, оцінка системи внутрішнього контролю, які слід здійснювати наступним шляхом: аналіз відповідної документації; усних бесід з керівництвом; опитування персоналу, який задіяний у цих системах.

Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки в якій мають бути визначені конкретні завдання і процедури для кожного об'єкта аудита. Програма повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь в перевірці та служити засобом контролю за їх роботою. Аудиторська програма повинна містити перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, який необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру [64, с.44].

Отже, процес планування та розробка програм аудиту доходів і витрат підприємства є важливим етапом підготовки аудиторської перевірки фінансових результатів, забезпечення її ефективності, якості та надійності.

Одним із основних аспектів організації аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства є її документальне оформлення. Документальне оформлення аудиту слід вважати однією з найважливіших умов його кваліфікованого проведення, основною метою якого є підтвердження того, що аудиторська перевірка була проведена у відповідності до прийнятих принципів аудиту.

Робочою документацією аудитора є записи, за допомогою яких він фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які робляться під час проведення аудиторської перевірки. У робочу документацію вноситься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки і пропозиції в аудиторському висновку.

Робоча документація забезпечує виконання важливих функцій у проведенні та узагальненні результатів аудиторського дослідження, в тому числі і при проведенні перевірки доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства.

Практична цінність робочої документації полягає в тому, що її виконання для планування, здійснення та узагальнення наслідків аудиту сприяє покращенню перевірок, дає змогу контролювати процес і результати їх проведення. Важливість цієї документації обумовлюється й тим, що її ведення забезпечує реєстрацію результатів експертиз, які проводяться аудиторами для підтвердження прийнятих ними рішень. Основними критеріями доцільності використання робочих документів аудиторами доцільно вважати: розробку плану аудиторської перевірки та підтвердження його виконання; систематизацію інформації, яка збирається в процесі перевірки; організацію оперативного управління процесом перевірки та створення основи для визначення ефективності виконаної роботи кожним аудитором; оцінку адекватності поточних

методів аудиту, які використовуються в практичній діяльності, чинному законодавству.

Таким чином, ведення робочої документації не є самоцілью, а здійснюється з метою належної підготовки та оформлення підсумкової документації. Робочі документи охоплюють інформацію, яка з одного боку, є важливою для проведення аудиту, з іншого – повинні підтверджувати узагальнення та пропозиції, викладені в аудиторському висновку.

Призначення робочої документації для вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства наведено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Призначення аудиторської робочої документації, яка використовується для вивчення обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Отже, організація здійснення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства являє собою встановлений аудиторською фірмою порядок і технологію виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання з метою забезпечення макси-

мальності ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору.

3.2. Аналіз фінансового стану підприємства

Серед показників, що характеризують діяльність підприємства, прибуток займає особливе місце. Він є найбільш узагальнюючим результативним показником і характеризує ефективність використання капіталу. Прибуток є джерелом зростання власного капіталу. За рахунок прибутку формуються показники фінансової стійкості підприємства. В умовах ринку підприємець вкладає капітал в ті галузі, що дають максимум прибутку. А тому під час аналізу прибуток досліджують особливо детально з метою виявлення резервів його зростання.

Мета аналізу фінансових результатів – визначити повноту та якість їх отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання.

Основні завдання аналізу фінансових результатів:

- аналіз обґрунтованості плану досягнення фінансових результатів;
- аналіз та оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності;
- аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності;
- визначення та вимірювання впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на відхилення з прибутку і рентабельності;
- виявлення резервів підвищення фінансових результатів діяльності та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- аналіз розподілу і використання прибутку.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства містить такі обов'язкові елементи дослідження:

- зміни кожного показника за поточний аналізований період («горизонтальний аналіз»);
- структури відповідних показників і їхніх змін («вертикальний аналіз»);

– динаміку зміни показників фінансових результатів за кілька звітних періодів («трендовий аналіз») [65, с.248].

У процесі аналізу фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах:

– у першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності. Тут пріоритетною є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та втраченої вигоди.

– у другому аспекті передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному і тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансових результатів.

Одним із напрямів аналізу абсолютних показників фінансового результату є якість прибутку (збитку).

Висока якість прибутку визначається стабільністю пайової участі факторів у його формуванні та стійкою динамікою зростання, значною часткою валового прибутку у загальній величині прибутку звичайної діяльності, дотриманням законодавчого регулювання прибутковості та надійністю партнерських зв'язків.

Низька якість прибутку визначається дією негативних факторів його формування, поганими показниками виробничо-фінансової діяльності, порушеннями у нормативно-правовому регулюванні утворення і розподілу прибутку.

Вибір фінансових коефіцієнтів повинен залежати насамперед від цілі виконуваного аналізу. Проте в обов'язковому порядку підприємство має бути проаналізоване з точки зору рентабельності, ліквідності та ефективності використання ресурсів. Фінансові коефіцієнти всередині кожної групи вибираються аналітиком самостійно. Після розрахунків кожної групи фінансових показників повинні бути зроблені відповідні висновки. Наприкінці виконання аналізу – загальні висновки про фінансовий стан підприємства.

Фінансовий стан підприємства характеризується розміщенням і використанням засобів (активів) і джерелами їх формування (власного капіталу і зобов'язань, тобто пасивів). Ці відомості представлені у балансі підприємства.

Основними факторами, що визначають фінансовий стан, є, по-перше, виконання фінансового плану та поповнення по мірі виникнення потреби власного оборотного капіталу за рахунок прибутку і, по-друге, швидкість оборотності оборотних засобів (активів).

Сигнальним показником, у якому проявляється фінансовий стан, виступає платоспроможність підприємства, під якою розуміють його властивість вчасно задовольняти платіжні вимоги постачальників техніки і матеріалів у відповідності з договорами, повертати кредити, проводити оплату праці персоналу, вносити платежі в бюджет.

Оскільки виконання фінансового плану в основному залежить від результатів виробничої та господарської діяльності в цілому, сукупність господарських факторів є найбільш узагальнюючим показником. Тому для аналізу залучають «Звіт про фінансові результати».

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вінісан» (32736671), знаходиться за фактичною адресою 46010 м. Тернопіль, вул. Текстильна, 5.

Завод виготовляє понад двадцять видів штучних шкір для забезпечення сировиною виробників взуття, галантерейних виробів, поліграфічної продукції, автототехніки, залізничного та електротранспорту; лінолеум ПВХ покритий зносостійкою плівкою для покриття підлог приміщень; тентовий матеріал для виготовлення тентів засобів автотранспорту, сільськогосподарської техніки, павільйонів, торгівельних палаток. Продукція випускається в широкій кольоровій гамі, з різними рисунками тиснення паперу або тиснувальних валів, обробкою чи кольоровим друком.

Аналіз фінансового стану ми починаємо з аналізу структури і динаміки коштів підприємства. Джерелом інформації для аналізу структури та динаміки коштів підприємства є форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Підсумок за статтями Балансу називають валютою балансу, яка свідчить про вартість всього майна, що є в розпорядженні підприємства.

Для проведення аналізу активів підприємства розраховуємо абсолютні відхилення та темпи росту. Розрахунок проведено в наступній таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз структури і динаміки актуву балансу ТОВ «ВІНІСАН»

Стаття балансу	Код рядка	На поч. року 2017	Частка, % до підсумку	На кін. року 2017	Частка, % до підсумку	Динаміка	
						абсолют грн.	віднозн. %
АКТИВ							
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи:	1000	13	0,1	12	0,1	-1	-7,7
- первісна вартість	1001	22	X	27	X	X	X
- накопичена амортизація	1002	(9)	X	(15)	X	X	X
Незавершені капітальні інвестиції	1005	3 336	13,7	4 729	15,2	1393	41,7
Основні засоби:	1010	1 108	4,5	1 093	3,5	-15	-1,3
- первісна вартість	1011	5 293	X	5 570	X	X	X
- знос	1012	(4 185)	X	(4 477)	X	X	X
Всього за розділом I	1095	4 457	18,3	5 834	18,8	1 377	30,9
II. Оборотні активи							
Запаси:	1100	10 936	45,0	16 044	51,6	5 108	46,7
- виробничі запаси	1101	4 837	19,9	7 651	24,6	2 814	58,2
- незавершене виробництво	1102	1 199	4,9	2 047	6,6	848	70,7
- готова продукція	1103	4 788	19,7	6 280	20,2	1 492	31,2
- товари	1104	112	0,5	66	0,2	-46	-41,1
Дебіт.заборг. за продукцію	1125	1 173	4,8	1 915	6,2	742	63,2
Дебіторська заборгованість							
за виданими авансами	1130	508	2,1	471	1,5	-37	-7,3
з бюджетом	1135	2	-	-	-	-2	-
Ін. поточна дебіт. заборгов.	1155	6 872	28,2	6 282	20,2	-590	-8,6
Гроші та їх еквіваленти	1165	189	0,8	222	0,7	33	17,5
Витрати майбутніх періодів	1170	17	0,1	13	0,1	-4	-23,5
Інші оборотні активи	1190	175	0,7	277	0,9	102	58,3
Всього за розділом II	1195	19 872	81,7	25 224	81,2	5 352	26,9
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та група вибуття	1200	-	-	-	-		
БАЛАНС	1300	24 329	100	31 058	100	6 729	27,6

Загальна вартість активів ТОВ «ВІНІСАН» у 2017 році зростає на 6729 тис.грн. або на 27,6%. Водночас змінюється структура майна: частка необоротних активів збільшується від 18,3% до 18,8%. Разом з тим, зменшується питома вага у підсумку балансу оборотних активів – від 81,7% до 81,2%. Така динаміка структури активів зумовлена тим, що темпи росту необоротного капіталу (130,9%) перевищують темпи зростання оборотного капіталу (126,9%).

Варто зазначити, що зростання необоротних активів відбулося за рахунок збільшення незавершених капітальних інвестицій на 1393 тис.грн. або на 41,7%, які займають 13,7% - 15,2% у підсумку балансу відповідно у 2016-2017 роках, вартість яких, склала 4729 тис.грн. на кінець 2017 року.

Нематеріальні активи зносились на 7,7%, залишкова вартість яких, на кінець 2017 року становить 12 тис.грн.,

Первісна вартість нематеріальних активів підприємства на кінець року зросла на 5 тис.грн. і склала 27 тис.грн., зносились на 7,7%, залишкова вартість яких, на кінець 2017 року становить 12 тис.грн.

Первісна вартість основних засобів на кінець року зросла на 277 тис.грн. і склала 5570 тис.грн., зносились на 1,3%, залишкова вартість яких на кінець року становить 1093 тис.грн. Це свідчить про підвищення виробничого та збутового потенціалу підприємства.

Оборотні активи зростають за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів на 33 тис.грн. або 17,5% і на кінець періоду становлять 222 тис.грн., проте їх частка зменшується на 0,1% у підсумку балансу. Збільшилися запаси на 5108 тис.грн. або на 46,7% і тепер складають 16044 тис.грн. Частка запасів у загальному обсягу активів становить 51,6%. Тому найменші коливання у сумі запасів безпосередньо впливають на суму активів.

А також збільшилась дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на 742 тис.грн. або 63,2%, частка дебіторської заборгованості, збільшується з 4,8% до 6,2% у активі балансу. Це свідчить про те, що підприємство фактично кредитує своїх партнерів по бізнесу, які вчасно не

розраховуються за товари і послуги, що надаються підприємством. З одного боку, це погіршує ситуацію підприємства з показниками ліквідності, з іншого – підприємство має надійних партнерів і слід очікувати надходження коштів у наступних періодах, що змінить ситуацію на позитивну.

Наступним кроком аналізу фінансового стану підприємства є дослідження структури та динаміки джерел формування коштів за даними пасиву Балансу (таблиця 3.2.).

Таблиця 3.2

Аналіз структури і динаміки пасиву балансу ТОВ «ВІНІСАН»

Стаття балансу	Код рядка	На поч. року 2017	Частка, % до підсумку	На кін. року 2017	Частка, % до підсумку	Динаміка	
						абсолют грн.	віднозн. %
ПАСИВ							
I. Власний капітал							
Зареєстрований капітал	1400	3 239	13,3	3 239	10,4	0	0
Нерозподілений прибуток	1420	11 400	46,9	17 403	56,1	6 003	52,6
Всього за розділом I	1495	14 639	60,2	20 642	66,5	6 003	41,0
II. Довгостр. зобов'язання і забезпечення							
Довгострок. кредити банків	1510	4 338	17,8	2 995	9,6	-1 343	-31,0
Всього за розділом II	1595	4 338	17,8	2 995	9,6	-1 343	-31,0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Поточна кредит. заборг. за:							
догостроков. зобов'язаннями	1610	-	-	-	-	-	-
товари, роботи, послуги	1615	3 232	13,3	4 533	14,6	1 301	40,2
розрахунки з бюджетом	1620	209	0,9	476	1,6	267	127,7
у т.ч з податку на прибуток	1621	60	0,2	211	0,7	151	251,7
розрахунки зі страхування	1625	38	0,1	70	0,2	32	84,2
розрахунки з оплати праці	1630	148	0,6	316	1,0	168	113,5
за одержаними авансами	1635	904	3,7	1 026	3,3	122	13,5
Поточні забезпечення	1660	305	1,3	499	1,6	194	63,6
Інші поточні зобов'язання	1690	516	2,1	501	1,6	-15	-2,9
Всього за розділом III	1695	5 352	22,0	7 421	23,9	2 069	38,6
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротн активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-	-	-	-	-
БАЛАНС	1900	24 329	100	31 058	100	6 729	27,6

Аналіз пасивів балансу показує, що за звітний період зростає частка власного капіталу підприємства (від 60,2% до 66,5%) за рахунок зростання його обсягу на 41% в частині приросту нерозподіленого прибутку на 6003 тис.грн. (52,6%). Це свідчить про нарощування платоспроможності підприємства та його фінансової стійкості.

Відповідно, збільшується частка інших джерел фінансування активів:

- поточної кредиторської заборгованості за: товари, роботи, послуги (від 13,3% до 14,6%), розрахунки з бюджетом (від 0,9% до 1,6%), розрахунки зі страхуванням (від 0,1% до 0,2%), розрахунки з оплати праці (від 0,6% до 1,%);
- поточних забезпечень (від 1,3% до 1,6%).

Тому на кінець звітного 2017 року по III розділу пасиву (поточні зобов'язання і забезпечення) збільшуються на 2069 тис.грн. або на 38,6%

Варто зазначити, що на кінець звітного року довгострокові зобов'язання зменшуються на 1343 тис.грн. або на 31% підприємства, оскільки воно частково розрахувалося за своїми довгостроковими кредитами. Така тенденція у структурі пасиву балансу свідчить про зростання фінансової незалежності підприємства. Разом з тим, зменшення довгострокових зобов'язань збільшує ліквідність підприємства і поліпшує його фінансовий стан. Однак, позичковий капітал дозволяє підприємству використовувати ефект фінансового важеля, збільшуючи рентабельність власного капіталу та фінансову стійкість підприємства.

На основі проведеного аналізу активу і пасиву балансу підприємства можна зробити такі висновки:

- структура статей балансу характеризує тенденцію до зростання частки оборотних активів у частині запасів і дебіторської заборгованості за товари роботи послуги. Це свідчить про зниження мобільності активів підприємства;
- проявляється негативна тенденція до зростання величини дебіторської заборгованості, що знижує ліквідність підприємства;
- структура пасиву балансу свідчить про нарощування власного капіталу як гарантії платоспроможності та зміцнення фінансової стійкості підприємства, за рахунок збільшення зобов'язань і кредиторської заборгованості.

З метою поліпшення показників фінансової стійкості, ліквідності та рентабельності підприємству необхідно:

- покращити взаємовідносини із постачальниками і споживачами продукції, зменшити рівень дебіторської заборгованості і використати інші резерви поповнення оборотних активів;
- поліпшити структуру оборотних активів, збільшивши обсяг продукції, виробничих запасів;
- використовувати позичковий капітал в частині довгострокових кредитів банків, що сприятиме розширенню діяльності та нарощуванню фінансової рентабельності підприємства.

Таблиця 3.3

Аналіз структури і динаміки звіту про фінансові результати ТОВ «ВІНІСАН»

Стаття	За звітн. період 2017	За поперед. період 2016	Динаміка	
			абсолют грн.	відношн. %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	50 921	39 498	11 423	28,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(42 333)	(33 662)	8 671	25,7
Валовий прибуток (збиток)	8 588	5 836	2 752	47,1
Інші операційні доходи	84	97	-13	-13,4
Адміністративні витрати	(1 422)	(910)	512	56,3
Витрати на збут	(401)	(291)	110	37,8
Інші операційні витрати	(593)	(1 660)	-1 067	-64,3
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	6 256	3 072	3 184	103,6
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	-	-
Фінансові витрати	(818)	(876)	-58	-6,6
Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-
Інші витрати	-	-	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	5 438	2 196	3 242	147,6
Витрати (дохід) з податку на прибуток	(1 033)	(347)	686	197,7
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	4 405	1 849	2 556	138,2

Як ілюструють дані звіту про фінансові результати (табл. 3.3), чистий прибуток зростає у звітному періоді на 2 556 тис.грн. або на 138,2%. Це є позитивною тенденцією розвитку підприємства, оскільки чистий прибуток виступає основним джерелом формування фінансових ресурсів, які забезпечують його можливість у самофінансуванні; фінансовою основою розширеного відтворення діяльності; захисним механізмом від загрози банкрутства підприємства і базою зростання його ринкової вартості. Чинниками, що зумовлюють таку динамку є зростання валового прибутку за рахунок зменшення собівартості продукції і зниження обсягу витрат на збут. Відповідно, валовий прибуток зростає на 2 752 тис.грн. або на 47,1%, фінансовий результат від операційної діяльності – на 3 184 тис.грн. або на 103,6%, фінансовий результат до оподаткування на 3 242 тис.грн. або на 147,6%.

На основі балансу та звіту про фінансові результати ТОВ «Вінісан» розрахуємо основні показники, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

1. Аналіз фінансової стійкості підприємства. Фінансова стійкість – це стан майна підприємства, що гарантує йому платоспроможність. Фінансова стійкість підприємства передбачає, що ресурси, вкладені в підприємницьку діяльність, повинні окупитись за рахунок грошових надходжень від господарювання, а отриманий прибуток забезпечувати самофінансування та незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування активів.

Коефіцієнт фінансової автономії (Коефіцієнт фінансової незалежності). Цей коефіцієнт характеризує частку власників підприємства у загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність. Чим вищим є значення цього показника, тим вища фінансова стійкість підприємства, тим більш стабільним та незалежним є становище від зовнішніх джерел фінансування і кредиторів.

$$K_{ф.а.} = BK / BM \quad (3.1)$$

де: ВК – власний капітал (Ф №1 – рядок 1495);

ВМ – вартість майна підприємства (Ф №1 – рядок 1300).

К ф.а. (2016 р.) = $14\,639 : 24\,329 = 0,60$ або 60%

К ф.а. (2017 р.) = $20\,642 : 31\,058 = 0,66$ або 66%

Як бачимо, коефіцієнт фінансової автономії має позитивну динаміку до зростання від 0,60 на початок року до 0,66 на кінець року, що свідчить про фінансову незалежність від зовнішніх позичкових коштів, оскільки дане підприємство здатне фінансувати 66% активів за рахунок власних коштів в 2017 р., що на 6% більше значення 2016 р.

Коефіцієнт фінансової стабільності (Коефіцієнт фінансування). Показник фінансової стабільності – індикатор фінансової стійкості, який говорить про здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довго-строковій перспективі. Значення показника вказує на те, скільки гривень власного капіталу припадає на кожен гривню зобов'язань компанії. Високе значення говорить про низький рівень фінансових ризиків.

Нормативне значення показника знаходиться в межах 0,67–1,5. Значення нижче 0,67 свідчить про високий рівень фінансових ризиків. Значення вище 1,5 може означати наявність додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позичкових коштів.

Коефіцієнт фінансової стабільності розраховується за формулою:

$$Кфс = ВК / ПК, \quad (3.2)$$

де: ВК – власний капітал;

ПК – позикові капітал.

Для розрахунків використовуємо дані таблиці 3.2.

Кфс (2016р.) = $14\,639 : 9\,690 = 1,51$

Кфс (2017р.) = $20\,642 : 10\,416 = 1,98$

Фінансова стабільність підприємства з 1,51 у 2016 р. до 1,98 у 2017 р. значно покращилась. З 2017 року на кожен гривню зобов'язань ТОВ «Вінісан»

припадає 1,98 гривні власного капіталу, це означає про наявність у підприємства додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позикових коштів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (Показник забезпечення оборотних активів власними коштами) – відноситься до групи показників фінансової стійкості та є індикатором здатності компанії фінансувати оборотний капітал за рахунок власних оборотних коштів. Коефіцієнт розраховується як співвідношення власних оборотних коштів до оборотних активів. Значення показника демонструє частку власних оборотних коштів у сумі оборотних активів компанії.

$$K_{\text{мвк}} = (Вк - На) : ОА, \quad (3.3)$$

де: Вк – власний капітал;

На – необоротні активи;

ОА – оборотні активи.

$$(K_{\text{мвк}}) (2016\text{р.}) = (14\ 639 - 4\ 457) : 19\ 872 = 10\ 182 : 19\ 872 = 0,51$$

$$(K_{\text{мвк}}) (2017\text{р.}) = (20\ 642 - 5\ 834) : 25\ 224 = 14\ 808 : 25\ 224 = 0,59$$

Протягом всього періоду коефіцієнт вищий нормативного і компанія здатна профінансувати 59% всіх своїх оборотних активів за рахунок власного капіталу, що на 8 % вищий порівняно з 2016 роком.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу (Кмвк) показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка – капіталізована. Коефіцієнт маневреності власного капіталу розраховується як відношення чистого оборотного капіталу до власного капіталу.

Нормативним вважається значення 0,1 і вище.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу розраховується за формулою:

$$K_{\text{мвк}} = (Вк - На) : Вк, \quad (3.4)$$

де: Вк – власний капітал;

На – необоротні активи.

$$(Кмвк) (2016р.) = (14\ 639 - 4\ 457) : 14\ 639 = 10\ 182 : 14\ 639 = 0,70$$

$$(Кмвк) (2017р.) = (20\ 642 - 5\ 834) : 20\ 642 = 14\ 808 : 20\ 642 = 0,72$$

Отже, коефіцієнт маневреності власного капіталу свідчить про достатність власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних активів і частини оборотних, до того ж порівняно з 2016 р. він покращився на 2%.

2. *Аналіз показників ліквідності.* Наступним етапом аналізу фінансового стану підприємства є оцінка ліквідності. Ліквідність – здатність підприємства перетворити свої активи в грошові кошти для покриття боргових зобов'язань.

Для оцінки ліквідності підприємства необхідно поррахувати такі коефіцієнти:

– коефіцієнт загальної (поточної) ліквідності = Оборотні активи / Поточні зобов'язання

– коефіцієнт термінової (швидкої) ліквідності = (Сума оборотних активів – сума запасів) / Поточні зобов'язання

– коефіцієнт абсолютної ліквідності = Грошові кошти та їх еквіваленти / поточні зобов'язання

У таблиці 3.4 наведені розраховані за даними балансу підприємства показники ліквідності:

Таблиця 3.4

Аналіз показників ліквідності підприємства ТОВ «Вінісан»

Показник	Індекс показника	Порядок розрахунку	Нормативне значення	На поч року 31.12.2016	На кін. року 31.12.2017
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	Кп	ОА / ПЗ	2 – 2,5	3,71	3,40
Коефіцієнт критичної (термінової) ліквідності	Кк.л.	(ОА □ - З) / ПЗ	Не менше 1	1,67	1,24
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Ка.л.	ГК / ПЗ	0,25-0,3	0,035	0,03

Позначення:

ОА – оборотні активи;

ПЗ – поточні зобов'язання;

З – запаси;

ГК – грошові кошти та їх еквіваленти.

Аналіз розрахованих показників ліквідності у підприємства ТОВ «Вінісан» дає змогу зробити такі висновки:

Таким чином, підприємство ТОВ «Вінісан» відзначається ліквідністю, платоспроможністю та фінансовою стійкістю.

1) Отримані дані показують, що протягом 2016-2017 років ТОВ «Вінісан» могла вчасно відповідати за своїми поточними зобов'язаннями. На кінець року в компанії залишилося 3,40 гривень на кожную гривню поточних зобов'язань. Це веде до підвищення довіри до компанії.

Отже, підприємство за рахунок усіх оборотних активів покриває 340% поточних зобов'язань.

2) Отримані дані показують, що в 2016-2017 роках коефіцієнт швидкої ліквідності знаходився за межами нормативного значення, і на кожную гривню у 2017 році поточних зобов'язань припадає 1,24 гривень високоліквідних оборотних активів. Таке значення вказує на те, що в компанії досить ліквідних оборотних коштів для своєчасного розрахунку за зобов'язаннями, хоч він знизився порівняно з 2016 роком.

Отже, підприємство за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів і дебіторської заборгованості погашає 124% короткострокових зобов'язань.

3) Отримані дані показують, що в 2016-2017 роках коефіцієнт абсолютної ліквідності знаходився в межах нормативного значення. У 2017 році на кожную гривню поточних зобов'язань припадає близько 0,03 гривні грошових коштів та їх еквівалентів. Таким чином, ТОВ «Вінісан» могло відповідати за своїми зобов'язаннями.

Отже, підприємство за рахунок грошових коштів покриває 3% поточних зобов'язань.

Таким чином, можна зробити висновок, що підприємство ТОВ «Вінісан» відзначається ліквідністю, платоспроможністю та фінансовою стійкістю.

3. *Аналіз показники ділової активності.* Стабільність фінансового стану підприємства обумовлена значною мірою його діловою активністю, що залежить від широти ринків збуту продукції, його ділової репутації, ступеня виконання плану за основними показниками господарської діяльності, рівня ефективності використання ресурсів і стабільності економічного зростання.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності полягає в дослідженні рівнів і динаміки різноманітних коефіцієнтів оборотності, основними з яких є:

1) Коефіцієнт оборотність активів (за рік) = Виручка (Чистий дохід) / Середньорічний обсяг активів

$$\text{Коефіцієнт оборотність активів (2016)} = 50\,921 / (18\,358:2 + 24\,329:2) = 50\,921 / 21\,343,50 = 2,38$$

$$\text{Коефіцієнт оборотність активів (2017)} = 57\,499 / (24\,329:2 + 31\,058:2) = 57\,499 / 27\,693,50 = 2,08$$

У 2017 році на кожен гривню залучених коштів було реалізовано продукції на суму 2,08 гривень, хоч він і знизився порівняно 2016 роком.

2) Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості = Виручка(Чистий дохід) / Середньорічна сума дебіторської заборгованості

$$\text{Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (2016)} = 50\,921 / (8\,788:2 + 8\,555:2) = 50\,921 / 8\,671,50 = 5,87$$

$$\text{Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (2017)} = 57\,499 / (8\,555:2 + 8\,668:2) = 57\,499 / 8\,611,50 = 6,68$$

Якщо у 2016 році дебіторська заборгованість підприємства зробила 5,87 обороти, то у 2017 році – вже 6,68 оборотів. Це є позитивною тенденцією, хоча для вирішення проблеми необхідно відкоригувати поточну політику управління дебіторською заборгованістю і працювати тільки на умовах передоплати з клієнтами, які не платять вчасно за надані послуги.

Складно сформулювати однозначний висновок про вплив дебіторської заборгованості на фінансовий стан компанії. З одного боку, дебітори відволікають фінансові ресурси компанії. Це може привести до збільшення фінансових витрат у зв'язку з необхідністю додаткового залучення кредитних коштів. Однак з іншого боку, збільшення товарного кредитування клієнтів дозволяє підвищити рівень збуту, адже в багатьох сферах можливість отримати товар і оплатити його пізніше є важливою.

3) Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості = Собівартість продукції / Середньорічна сума кредиторської заборгованості

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (2016)} &= \\ &= 42\,333 / (3\,632:2 + 4\,531:2) = 42\,333 / 4\,081,50 = 10,37 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (2017)} &= \\ &= 46\,729 / (4\,531:2 + 6\,421:2) = 46\,729 / 5\,476 = 8,53 \end{aligned}$$

Оборотність кредиторської заборгованості підприємства зменшилась з 10,37 до 8,53 оборотів за рік. Порівнюючи суму кредиторської заборгованості та дебіторської заборгованості можна підсумувати, що компанія використовує кредиторську заборгованість для фінансування власних дебіторів, а також частина цих коштів використовує для фінансування інших активів.

4) Коефіцієнт оборотності запасів = Собівартість продукції / Середньорічна вартість запасів

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт оборотності запасів (2016)} &= 42\,333 / (7\,480 : 2 + 10\,936 : 2) = \\ &= 42\,333 / 9\,208 = 4,60 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт оборотності запасів (2017)} &= 46\,729 / (10\,936 : 2 + 16\,044 : 2) = \\ &= 46\,729 / 13\,490 = 3,46 \end{aligned}$$

В 2017 році оборотність запасів склала зробила 3,46 оборотів за рік, що 1,14 оборотів менше ніж у 2016 році.

5) Коефіцієнт оборотності власного капіталу = Виручка (Чистий дохід) / Середньорічну суму власного капіталу

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт оборотності власного капіталу (2016)} &= 50\,921 / (10\,234:2 + \\ &+ 14\,639:2) = 50\,921 / 12\,436,50 = 4,09 \end{aligned}$$

$$\text{Коефіцієнт оборотності власного капіталу (2017)} = 57\,499 / (14\,639:2 + 20\,642:2) = 57\,499 / 17\,640,50 = 3,26$$

Таким чином, оборотність власного капіталу ТОВ «Вінісан» спадає, і на кінець періоду дослідження було вироблено товарів на суму 3,26 гривень на кожну гривню залучених коштів власників. Для підвищення оборотності власного капіталу необхідно працювати в напрямку збільшення обсягу збуту.

4. Аналіз діяльності підприємства передбачає розрахунок показників рентабельності, який здійснюється на основі фінансової звітності і дає можливість визначити ефективність вкладення засобів у підприємство та раціональність їх використання. Рентабельність безпосередньо пов'язана з отриманням прибутку.

Показники рентабельності – це система показників, що дозволяє визначити ефективність і результативність роботи підприємства та складових за напрямом формування чистого прибутку і фінансових результатів.

Рентабельність активів = Чистий прибуток (Чистий збиток) / Середньорічна сума активів $\times 100$

$$\text{Рентабельність активів (2016)} = (4\,405 / (18\,358:2 + 24\,329:2)) \times 100 = 4\,405 : 21\,343,50 \times 100 = 0,2064 \times 100 = 20,64\%$$

$$\text{Рентабельність активів (2017)} = (6\,003 / (24\,329:2 + 31\,058:2)) \times 100 = 6\,003 : 27\,693,50 \times 100 = 0,2168 \times 100 = 21,68\%$$

Протягом періоду дослідження рентабельність активів підвищилася. Якщо в 2016 році ТОВ «Вінісан» отримала 20,64 копійок чистого прибутку на кожну вкладену гривню активів, то в 2017 році кожна гривня активів вже принесла 21,68 копійок чистого прибутку!

Факторами такого підвищення є оптимізація структури оборотних активів, і підвищення суми чистого прибутку. Загалом, діяльність підприємства була ефективною в 2016-2017 роках.

Рентабельність власного капіталу = Чистий прибуток (Чистий збиток) / Середньорічна сума власного капіталу $\times 100$

Рентабельність власного капіталу (2016) = $(4\,405 / (10\,234:2 + 14\,639:2)) \times 100 = 4\,405 : 12\,436,50 \times 100 = 0,3542 \times 100 = 35,42\%$

Рентабельність власного капіталу (2017) = $(6\,003 / (14\,639:2 + 20\,642:2)) \times 100 = 6\,003 : 17\,640,50 \times 100 = 0,3403 \times 100 = 34,03\%$

Рентабельність власного капіталу підприємства знизилась на 1,39% порівняно з 2016 роком. У 2017 році на кожен вкладений власниками підприємства гривню отримано протягом року 34,03 копійки чистого прибутку!

Якщо рентабельність власного капіталу дорівнює 34,03%, то період окупності дорівнює:

Період окупності = $100 : 34,03 = 2,94$ роки

Це означає, що якщо рівень прибутковості залишиться на поточному рівні, капітал власників окупиться протягом 2,94 роки.

Для покращення фінансово-економічного стану підприємства ТОВ «Вінісан» збільшити виручку від реалізації. У свою чергу, розмір виручки від реалізації залежить від обсягів реалізації продукції та ціни одиниці продукції, що реалізується.

Щоб збільшити обсяги реалізації, треба максимально активізувати збутову діяльність підприємства. Стимулювати збут можна різними методами. Бажаний результат можна отримати наданням знижок покупцям, помірними зменшеннями цін, застосуванням масової реклами.

Також головним внутрішнім резервом покращення платоспроможності підприємства є зниження собівартості продукції та витрат.

Основним способом зниження собівартості є економія усіх видів ресурсів, що споживаються у виробництві. Зниження трудомісткості продукції, збільшення продуктивності праці можна досягнути різними шляхами.

Найважливіші з них – це механізація та автоматизація виробництва, розробка та застосування прогресивних, високопродуктивних технологій, заміна та модернізація застарілого обладнання. Важливим є підвищення вимог та застосування вхідного контролю за якістю сировини та матеріалів, які надходять від постачальників.

Ще одним шляхом до покращення фінансово-економічної діяльності підприємства є оптимізація обсягів дебіторської заборгованості та її рефінансування. Для оптимізації обсягів дебіторської заборгованості потрібно вибрати найбільш доцільні строки платежів та форми розрахунків зі споживачами (попередня оплата, з відстрочкою платежу, за фактом відвантаження продукції). Незважаючи на значні обсяги дебіторської заборгованості, доцільним є надання відстрочки платежу споживачам, адже за рахунок цього збільшується обсяг реалізації, а водночас і прибуток (для стимулювання збуту в умовах високої конкуренції). З іншого боку, в цьому випадку є ризик виникнення додаткових витрат із залучення короткострокових банківських кредитів для компенсації дебіторської заборгованості.

До заходів рефінансування дебіторської заборгованості відноситься також комплекс процедур примусового стягнення заборгованості, зокрема й за позовом до господарського суду.

Ще одним напрямом покращення фінансового стану є його прогнозування і моніторинг, оскільки, щоб грамотно керувати виробництвом, активно впливати на формування показників господарської і фінансової діяльності, необхідно постійно використовувати дані про його стан, а також зміни, які в ньому відбуваються.

Підприємство ТОВ «Вінісан» на даний момент пропонує штучну шкіру середньої цінової категорії, саме з таким асортиментом і тримають своїх клієнтів. Щодня на підприємстві виготовляють сім кілометрів шкіри, що в рік становить до мільйона метрів продукції.

Зазвичай працюють під замовлення, але є винятки. Справа в тому, що мінімальне замовлення – від 700 метрів. Але іноді вигідно виробити денну норму популярного матеріалу і зберегти рулони на складі, адже за популярними матеріалом звернуться знову і знову.

Загалом на підприємстві працює 75 чоловік. Специфіка роботи така, що на одного робітника припадає два керівника – один інженер і один технолог, адже головне – контроль процесу і технології.

Але ні нові горизонти, ні вихід на європейський ринок з їхніми посиленними вимогами не світить підприємству без додаткових інвестицій.

Тому наступним напрямком покращання фінансового стану підприємства може стати виробництво і розробка нових видів продукції, яка зацікавить споживачів, що дасть змогу стабілізувати і покращити фінансовий стан підприємства.

А саме потрібно: закупити нову лінію обладнання і виробляти високоякісну дорогу штучну шкіру, яку можна використовувати в галантерейному виробництві, приміром, для жіночих сумочок, ремінців, футлярів.

Тож нам залишається лише порадіти за успіхи підприємства, і щоразу, сідаючи на сидіння в маршрутці, в купе чи метро, пишатись тим, що це – продукція нашого, рідного, тернопільського підприємства.

Отже, ТОВ «Вінісан» є підприємством, яке динамічно реагує на потреби своїх клієнтів, відкрите для переговорів, може виконувати індивідуальні замовлення в найкоротші строки.

3.3. Методика аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства та напрями її вдосконалення

Центральною та основною темою вивчення аудиторської діяльності, є питання методики здійснення аудиту. Під методикою розуміють сукупність правил здійснення конкретного дослідження, послідовність інструментів, що застосовуються при вивченні відповідних фактів.

Методика аудиту – це застосування сукупних способів і прийомів, які дають можливість провести аудит системно, в найбільш доцільній послідовності. Іншими словами, це система способів, прийомів і правил, що застосовуються при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства, що складається із трьох рівнів, які включають: об'єкти дослідження, джерела отримання інформації, способи і прийоми вивчення об'єктів. Визначена кількість способів і прийомів аудиту, за допомогою яких розв'язують конкретну проблему, становить методику аудиторського пізнання, яку доцільно поділяти на два види:

- загальна методика аудиту – ґрунтується на застосуванні єдиних правил, підходів і прийомів при вивченні діяльності підприємства всіх галузей економічної діяльності, містить обов'язкові до всіх об'єктів перевірки способи, прийоми, техніку і тактику;

- часткова методика аудиту – ґрунтується на особливостях аудиту більш вузьких об'єктів, шляхом узагальнення практики виявлення однорідних відхилень, включаючи способи їх здійснення [66, с.109].

Для розробки методики аудиторської перевірки конкретних об'єктів обліку пропонується використовувати єдину загальну схему, яка повинна охоплювати такі основні положення:

- вивчення основних нормативних документів;
- опис альтернативної облікової політики з питань, вибір яких поданий

економічному суб'єктові за нормативними документами;

- перелік первинних документів за розділами обліку;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку, фінансова звітність;
- класифікатор можливих порушень;
- довідник аудитора для складання програми перевірки;
- методи збирання аудиторських доказів, які застосовуються при перевірці;
- опис контрольних процедур.

У відповідності до структури методики аудиту більш детально розглянемо процес вивчення формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Це дослідження дає змогу отримати загальну інформацію про фактичний стан справ та розробити комплекс рекомендацій і пропозицій щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності, досягнутого на момент перевірки, а також по підвищенню ефективності фінансової політики та тривалу перспективу.

Важливим кроком аудитора при вивченні фінансових результатів діяльності підприємства та пов'язаних з ними операцій з обліку доходів і витрат є оцінка надійності системи внутрішнього контролю.

Аудитор повинен впевнитись в тому, що засоби контролю клієнта, що перевіряється, досягають наступних цілей:

- господарські операції з обліку доходів і витрат здійснюються за вказівкою керівництва як в цілому, так і в конкретних випадках;
- всі операції, які підтверджують виникнення доходів і витрат, фіксуються в бухгалтерському обліку в правильних сумах, на відповідних рахунках обліку, в тому періоді часу, коли були здійснені, відповідно до прийнятої в клієнта облікової політики;
- відповідність зафіксованих облікових даних про доходи, витрати і фінансові результати в реєстрах обліку, Головній книзі та фінансовій звітності.

При цьому слід мати на увазі, що система бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта може вважатися ефективною, якщо в ході фіксації господарських операцій дотримуються наступні вимоги:

- операції в обліку правильно відображають період їх здійснення;
- операції в обліку зафіксовані в правильних сумах;
- операції правильно та у відповідності до діючих нормативних положень та облікової політики відображені на рахунках бухгалтерського обліку;
- зафіксовано всі деталі операцій, які мають суттєве значення для обліку і звітності;
- обмежена можливість виникнення зловживань.

Якщо на підприємстві існує система внутрішнього контролю, перед проведенням аудиту необхідно протестувати її на ефективність, визначити ступінь довіри та слабкі місця в ній. За результатами тестування слабких місць слід визначити обсяг вибірки, відсоток відхилення та аудиторський ризик. Якщо внутрішній контроль доходів і витрат підприємства діє ефективно, масштаб перевірки можна суттєво скоротити. При цьому доцільно використовувати тести внутрішнього контролю доходів і витрат, які розроблено провідними науковцями та сертифікованими аудиторами України – І. І. Пилипенком [67, с.128].

Починаючи перевірку правильності обліку витрат і доходів діяльності підприємства, аудитору доцільно розглядати їх з точки зору форм звітності, в яких вони відображені. Тобто, при перевірці балансу аудитор повинен звернути увагу на статті незавершеного виробництва, готової продукції і товарів у частині віднесених товарно-транспортних витрат, витрат і доходів майбутніх періодів, а при перевірці звіту про фінансові результати – на всі статті доходів та витрат і особливо на собівартість реалізованої продукції.

Починаючи перевірку правильності обліку витрат і доходів діяльності підприємства, аудитору доцільно розглядати їх з точки зору форм звітності, в яких вони відображені. Тобто, при перевірці балансу аудитор повинен звернути увагу на статті незавершеного виробництва, готової продукції і товарів у частині віднесених товарно-транспортних витрат, витрат і доходів майбутніх

періодів, а при перевірці звіту про фінансові результати – на всі статті доходів та витрат і особливо на собівартість реалізованої продукції.

Оскільки основним продуктом діяльності підприємства можуть бути готова продукція, товари, роботи або послуги (або всі водночас) виникає потреба у більш глибокій деталізації процедури перевірки доходів і витрат підприємства. Як свідчить закордонна практика, під час здійснення аудиторської перевірки використовується інший підхід, а саме, перевірка окремих циклів підприємства (цикл закупівлі, цикл отримання доходу). За бажанням можна використовувати і його. Однак, пропонуємо інший варіант, а саме, схематично аудит звітності можна подати у вигляді піраміди, де вершиною є стаття звітності, а основою господарська операція. Такий підхід є більш значним для вітчизняного аудитора та проілюстрований на рис. 3.4.

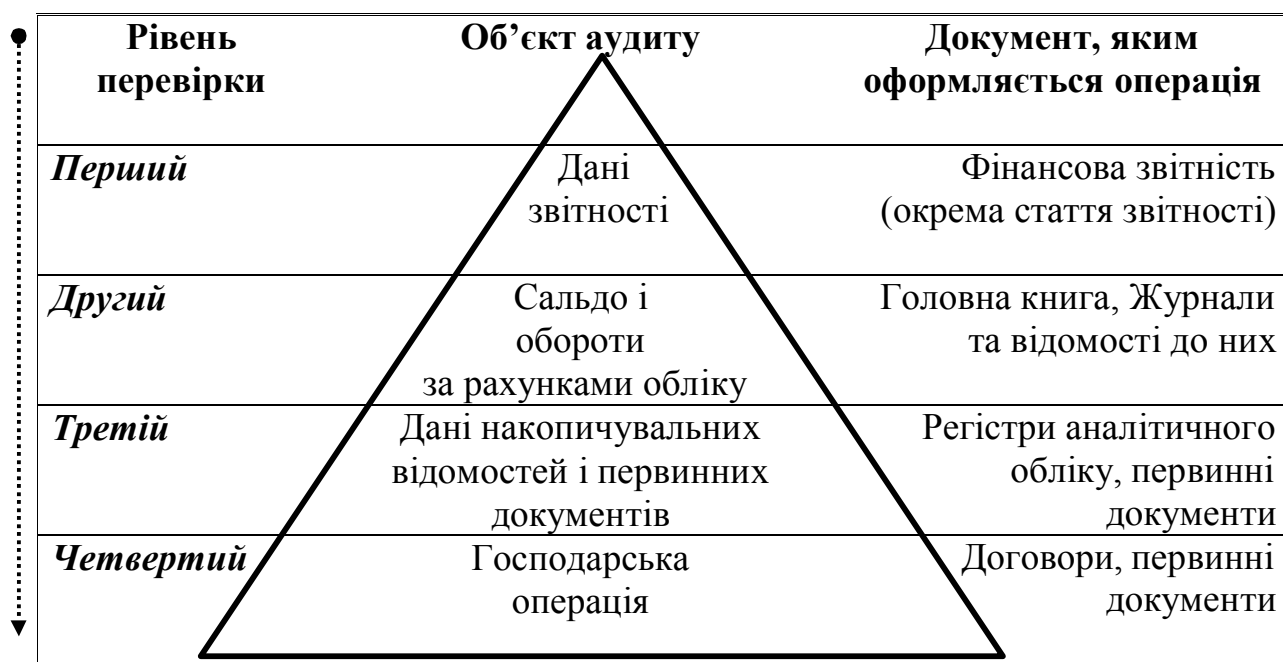


Рис. 3.4 Загальна схема аудиторської перевірки даних фінансової звітності

Беручи цю схему за основу і конкретизуючи її щодо особливостей обліку доходів і витрат діяльності підприємства, можна розробити такий порядок проведення їх аудиторської перевірки:

перший рівень:

– перевірка порівнянності показників фінансової звітності щодо повноти відображення доходів і витрат діяльності підприємства за допомогою аналітичних методів (критерієм може слугувати рекомендована Міністерством фінансів України таблиця порівнянності показників фінансової звітності);

– аналітичне дослідження доходів і витрат підприємства за допомогою методів економічного аналізу для визначення їх динаміки з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, які можуть свідчити про недостовірність обліку або шахрайство (на статті з незадовільними або несподіваними тенденціями в подальшому звернути особливу увагу);

другий рівень:

– тестування синтетичного обліку доходів і витрат за допомогою зустрічної звірки оборотів в Головній книзі та регістрах обліку (Журнали 5 (5А), 6).

третій рівень:

– встановлення відповідності синтетичного і аналітичного обліку доходів і витрат підприємства за допомогою зустрічної перевірки, перевірки коректності бухгалтерських записів;

– перевірка відповідності складу доходів і витрат підприємства вимогам П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати», додержання критеріїв їх визнання та класифікації;

– перевірка правильності формування собівартості реалізованої продукції та розподілу загальновиробничих витрат (які мають безпосередній вплив на собівартість реалізації) на основі аналітичних розрахунків та зустрічних перевірок;

четвертий рівень:

– перевірка законності здійснення господарських операцій, реальність їх існування (наявність договорів та документального забезпечення);

– за допомогою документальних методів та зустрічної перевірки перевірити наявності відповідних первинних документів, які підтверджують виникнення доходів і витрат підприємства, правильність їх оформлення.

На першому та другому рівнях аудитор може виходити з власного професіоналізму, використовувати вибіркові дослідження, що прискорює та здешевлює аудит. Перевірку на третьому і четвертому рівнях потрібно якомога ретельніше деталізувати, що дасть можливість більш ефективно вивчити операції з обліку доходів і витрат підприємства.

В основу обліку доходів і витрат підприємства покладено такі основні принципи бухгалтерського обліку та звітності, як нарахування, відповідність та періодичність. Суть принципу нарахування полягає у відображенні результатів господарських операцій у тому звітному періоді, в якому вони відбуваються, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди дата оплати збігається по звітних періодах з датою здійснення господарських операцій [68].

Даний принцип обов'язково застосовується у поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто якщо визнається підприємством дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно потрібно визнавати і собівартість реалізації продукції.

Таким чином, головне завдання аудитора полягає у визначенні доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за видами діяльності, що забезпечить підставу для подальшого аналізу роботи підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. При цьому слід звертати особливу увагу на правильність розмежування понесених витрат відповідно до одержаних доходів, тобто встановити чи дотримується підприємство вимог П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати» [69] щодо класифікації понесених витрат і одержання доходів за відповідними видами діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної.

Перевірку доходів можна поділити на декілька підетапів, що передбачає розподіл даної перевірки за видами доходів: аудит доходів від реалізації (рахунок 70), аудит інших операційних доходів (рахунок 71), аудит фінансових доходів (рахунок 72 і 73) та інших доходів (рахунок 74).

Перед початком перевірки доходів від реалізації аудиторю необхідно з'ясувати галузеві особливості підприємства, що перевіряє, а також ознайомитися з таким внутрішнім документом підприємства як Наказ про обліку політику підприємства.

Під час аудиту доходів доцільно перевірити правильність документального оформлення всіх операцій, що пов'язані з виникненням доходів, відсутність підробок у документах, встановлення реальності документу, реквізитів і записів, які містяться в ньому. Також аудитор приділяє увагу перевірці правильності відображення податкового зобов'язання з ПДВ.

Під час аудиту витрат необхідно звернути увагу на такі моменти:

- перевірити правильність списання прямих витрат та загальновиробничих витрат та формування собівартості. При цьому аудитор повинен розуміти, що формування собівартості залежить від того, чим підприємство займається – виробництвом готової продукції (промисловість), торгівлею (роздрібною чи оптовою) або виконанням робіт (наданням послуг);

- перевірити правильність відображення адміністративних витрат (рахунок 92) та витрат на збут (рахунок 93), що не включаються до виробничої собівартості, а зменшують фінансовий результат (рахунок 79).

- перевірити правильність відображення інших витрат операційної діяльності за рахунком 94 загалом, а також у розрізі субрахунків;

- перевірити відображення в обліку фінансових витрат (рахунок 95), витрат від участі в капіталі (рахунок 96) та інших витрат (рахунок 97).

Як і при здійсненні аудиту доходів, для перевірки витрат підприємства, аудиторю необхідно звірити дані в фінансовій звітності з даними в облікових регістрах та первинних документах, перевірити наявність документального оформлення кожної операції, пов'язаної з виникненням витрат.

Беручи за основу ці принципи і враховуючи критерії визнання доходів і витрат, аудиторську перевірку пропонується проводити за алгоритмом, який наведено у додатку В. Отже, використовуючи запропоновані методичні підходи аудиторської перевірки операцій з обліку доходів та витрат підприємства,

аудитор може висловити думку щодо достовірності фінансової звітності за цими статтями.

Важливим моментом проведення аудиту підприємства є перевірка достовірності та повноти формування фінансових результатів діяльності. Вона значно відрізняється від перевірки балансових статей активів і зобов'язань, використовуючи лише прийом документального контролю. У разі відображення підприємством у звітному періоді отриманого прибутку аудитор необхідно перевірити правильність нарахування та своєчасність сплати податку на прибуток підприємства.

Після проведення аудиту фінансових результатів аудитор може виявити такі типові порушення:

- неправильне відображення в обліку операцій щодо доходів і витрат, які призвели до виникнення фінансового результату;
- неправильне списання доходів і витрат на фінансові результати або здійснення арифметичний помилок при їх списанні;
- непідтвержене завищення суми витрат для зменшення суми прибутку;
- відображення неправильної суми прибутку чи збитку у фінансовій звітності;
- неправильний розрахунок суми податку на прибуток підприємства та несвоєчасна сплата податку;
- неправильне визначення звітного періоду при визначенні фінансових результатів.

Тому серед основних напрямів дослідження порядку формування фінансових результатів діяльності виділимо такі [70, с. 15]:

- визначення зовнішніх обставин, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;
- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб впливати на достовірність інформації, що наводиться у фінансовій звітності;

- виявлення причин та мотивацій, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у звітності підприємства;

- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наведених у звітності підприємства;

- визначення заходів, які можуть сприяти достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій звітності.

Враховуючи діюче законодавство, яке регламентує процес формування та використання фінансових результатів і особливості ТОВ «Вінісан» пропонується таку перевірку здійснювати в залежності від видів діяльності підприємства: основної, фінансової та інвестиційної, що проілюстровано у додатку Г.

Головним джерелом повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати і фінансові результати (прибутки чи збитки) діяльності підприємства, за звітний період, є Звіт про фінансові результати.

Думка аудитора про достовірність або недостовірність даної форми звітності повинна базуватись, в першу чергу, на зібраних в ході перевірки підтвердженнях. При цьому збір і оцінку аудиторських підтверджень слід здійснювати на систематизованій основі, обґрунтовуючи впевненість аудитора щодо складеного висновку відносно достовірності та повноти формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Метою перевірки Звіту про фінансові результати є надання аудитором висновку про те, чи відповідає даний документ в усіх суттєвих аспектах стандартам, що регламентують порядок підготовки, представлення фінансових звітів.

До найбільш вагомих завдань аудиторської перевірки показників Звіту про фінансові результати слід віднести наступні:

- по-перше, дослідження достовірності та відповідності показників Звіту про фінансові результати даним Головної книги та реєстрів синтетичного і аналітичного обліку;

- по-друге, вивчення взаємоузгодженості показників Звіту про фінансові результати з даними інших форм звітності;

по-третє, порівняння даних річного Звіту про фінансові результати з даними квартальних форм;

по-четверте, оцінка впливу подій, що відбулися, на показники Звіту про фінансові результати.

Для вивчення даних Звіту про фінансові результати слід використовувати такі основні прийоми контролю: формальна перевірка, аналітична перевірка, арифметична перевірка, перевірка за сутністю.

Формальна перевірка полягає у візуальному дослідженні правильності записів усіх реквізитів звіту та виявленні наявності самостійних змін у встановленій формі, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів.

Під час загального огляду Звіту про фінансові результати аудитор повинен звернути увагу на заповнення його адресної частини. Вид діяльності підприємства повинен відповідати його видам діяльності, які передбачено статутом чи установчим договором. У разі необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та її строку дії. Запис у засновницьких документах про те, що підприємство може займатися іншими видами діяльності, не забороненими законодавством не дає підстав йому, створеному, наприклад, для виробництва продуктів харчування, займатися операціями з цінними паперами. Визначення виду діяльності суб'єкта господарювання є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат з операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

При проведенні аналітичної перевірки показників Звіту про фінансові результати здійснюється їх оцінка за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітних даних.

Першочергово аудитору слід вивчати ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку, що є для даного клієнта найвірогіднішим. В залежності від цього

аудитор може виділити ті операції, які потрібно перевірити більш ретельно, і ті, де можна покластися на інформацію клієнта.

За допомогою арифметичної перевірки визначається правильність підрахунків у Звіті про фінансові результати та виявляються відхилення, що приховані за неправильними арифметичними діями. Також потрібно перевірити зіставлення та взаємозв'язок показників, їх відображення в Головній книзі, зведених регістрах синтетичного та аналітичного обліку, первинних документах.

У процесі перевірки та підтвердження достовірності інформації, яка наведена у Звіті про фінансові результати, в аудитора може виникнути три ситуації, коли:

- інформація, показана у звіт, відображає реальний результат фінансово-господарської діяльності підприємства;
- інформація у звіті викривлена навмисно, тобто через помилки в обліку, неправильне тлумачення законів, неправильну інтерпретацію господарських фактів та з інших причин;
- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства навмисно, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

Виходячи з наведених ситуацій, слід виділяти такі основні напрями емпіричного дослідження достовірності показників Звіту про фінансові результати:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних з діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;
- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, причетних до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації у цій звітності;
- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

- виявлення мотивів (психоаналітичних підходів), які здатні виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

- виявлення способів приховування фактів про недостовірність реальних даних із фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;

- визначення заходів, які можуть сприяти достовірнішому відображенню результатів фінансово-господарської діяльності фінансовій, податковій звітності.

Отже, виходячи з вище наведеного, пропонується проводити аудиторську перевірку Звіту про фінансові результати проводити у декілька етапів, а саме:

- Повнота та достовірність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

- Розрахунок валового прибутку (збитку).

- Повнота та достовірність визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку).

- Повнота та достовірність визначення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування (прибутку чи збитку).

- Розрахунок фінансового результату від звичайної діяльності.

- Повнота визначення чистого прибутку (збитку).

Для документального оформлення результатів вивчення Звіту про фінансові результати рекомендується використовувати низку аналітичних таблиць, які можуть бути оформлені як робочі документи аудитора.

Підготовка аудиторського звіту – це кінцева мета аудитора, якою є аудиторське судження про достовірність фінансової інформації, а також розробка рекомендацій, надання порад щодо виправлення допущених помилок і ліквідації виявлених недоліків. Оформлення результатів перевірки фінансової звітності ТОВ «Вінісан» в аудиторському звіті представлено на рис 3.5.

Процес аудиторської перевірки фінансової звітності не повинен зводитись лише до виконання встановлених стандартних аудиторських процедур. Аудитор повинен творчо та відповідально відноситись до своїх обов'язків, старатись постійно підвищувати свою кваліфікацію, дотримуватись діючих

правил, норм міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів [71, с.77]. Якщо аудит фінансових результатів діяльності підприємства буде нераціонально та неефективно побудований, то це зможе призвести до невиявлення викривлень, фальсифікацій у звітності, що надалі може негативно вплинути на прийняття управлінських рішень користувачів.

На мою думку, облік доходу (виручки) від реалізації готової продукції, товарів та інших активів, а також інших доходів відповідає вимогам П(С)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290. Товариством дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів та інших активів визнається в момент відвантаження вказаних активів.

При порівнянні даних, відображених в фінансовій звітності, з даними Головної книги, журналами-ордерами і відомостями розбіжностей не встановлено.

Податок на додану вартість при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначений товариством згідно з вимогами Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р., зі змінами і доповненнями.

На мою думку, визнання витрат товариством та їх склад відповідає вимогам П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів від 31.12.1999р. № 318. Витрати відображаються в балансі одночасно зі зменшенням активів та збільшенням зобов'язань. В звіті форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» витрати відображаються одночасно з доходами, для отримання яких вони понесені. Фінансова звітність дає достовірну інформацію про фактичну собівартість продукції і незавершене виробництво.

За 2017 рік фінансові результати від фінансово-господарської діяльності згідно форми № 2 фінансової звітності становить 6 003 тис.грн. прибутку.

Визначення чистого прибутку (збитку) в бухгалтерському обліку та оподаткованого прибутку проводиться згідно з чинним законодавством.

Відображення доходів, витрат та фінансових результатів товариства у фінансовій звітності за 2017 рік відповідає вимогам норм НП(С)БО 1.

Рис. 3.1 Підтвердження реальності та точності фінансових результатів діяльності підприємства, відображених у фінансовій звітності ТОВ «Вінісан»

Отже, запропоновані елементи методики аудиту фінансових результатів діяльності підприємства сприятимуть зменшенню аудиторського ризику; підвищенню ефективності роботи аудитора; чіткому формулюванню проблем, які мають місце в обліку; дадуть можливість прийняти обґрунтований висновок щодо показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта перевірки.

Висновки до розділу 3

1. Завдання аудиту фінансових результатів полягають у наступному: визначення ефективності облікової політики і системи внутрішнього контролю за здійсненими операціями; шляхи мінімізації витрат і втрат підприємства та максимізації очікуваного і реального прибутку; оцінка балансового прибутку, ефективність його розподілу і використання; аналіз впливу різних факторів на величину прибутку, з метою уникнення у майбутньому впливу на нього негативних факторів. В роботі дістали подальшого розвитку такі організаційні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності підприємства: деталізовано мету, завдання та об'єкти дослідження. Такий підхід аудиту дає можливість аудитору в логічній послідовності формувати думку про надану інформацію, більш точно і оперативно здійснювати перевірку повноти, достовірності облікових даних про фінансові результати і їх відображення в звітності підприємства.

2. Проведений аналіз визначення результативності роботи ТОВ «Вінісан» на базі системи фінансових показників, дослідження їх економічного змісту. Адже метою аналізу фінансових результатів – є визначити повноту та якість їх отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання. У роботі проведено розрахунок основних показників ТОВ «Вінісан» та шляхи покращення її діяльності, що дає змогу керівництву підприємства приймати раціональні рішення щодо ефективності фінансово-господарської діяльності.

3. У роботі отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом розробки методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі

принципів нарахування, відповідність та періодичність запропоновано алгоритм вивчення доходів і витрат; розроблено загальну модель аудиторської перевірки фінансових результатів в розрізі видів діяльності ТОВ «Вінісан».

ВИСНОВКИ

Проведені у дипломній роботі дослідження обліку результатів діяльності та аудиту фінансового стану підприємства дають змогу сформулювати наступні висновки:

1. Знання історичних аспектів допомагає зрозуміти сутність досліджуваних понять, визначити передумови їх виникнення та розвитку, обґрунтувати правильність трактувань.

Виділено такі основні риси прибутку: прибуток становить лише частину комплексного доходу підприємця, який він отримує від певного виду діяльності (операційної, фінансової чи інвестиційної); прибуток є частиною очікуваного доходу підприємця, який вклав свій капітал в організацію діяльності певного виду (бізнесу) з метою досягнення комерційного успіху, але він не є гарантованим доходом підприємця; прибуток характеризує не весь дохід, отриманий у процесі підприємницької діяльності, а лише ту його частину, яка залишається після відрахування усіх витрат на ведення цієї діяльності; прибуток є вартісним показником, вираженим в грошовій формі.

Виходячи з інтересів суспільства можемо зробити висновок, що потрібно розвивати єдину систему обґрунтованих, зрозумілих стандартів бухгалтерського обліку, що застосовуються, сприяти зближенню національних і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для прийняття обґрунтованих рішень. Адже використання МСФЗ дає змогу українським компаніям, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів.

2. Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства. Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

Доходи, витрати і фінансовий результат діяльності підприємства визначається наростаючим підсумком за звітний період.

Фінансовий результат діяльності підприємства складається з фінансових результатів від:

- операційної діяльності;
- фінансової діяльності;
- інвестиційної діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність пов'язана із вкладенням фінансових коштів із метою отримання доходу, а фінансова – із залученням грошових коштів у результаті фінансових операцій .

Витрати на ТОВ «Вінісан» обліковують на рахунках класів 2 «Запаси», 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 2 обліковують прямі витрати на виробництво. Загальновиробничі витрати спочатку збирають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім в порядку їх розподілу відносять на виробничу собівартість продукції у дебет рахунку 23 «Виробництво». Готову продукцію із виробництва оприбутковують у дебет рахунку 26 «Готова продукція» з кредиту рахунку 23. Списання собівартості

реалізованої продукції (робіт, послуг) показують у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 26.

На рахунках класу 9 (рахунки 90, 92-99) нагромаджують витрати, які потім списують на фінансові результати у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Доходи на ТОВ «Вінісан» відображають за кредитом рахунку 79 і дебетом субрахунків рахунків:

- 70 «Доходи від реалізації»,
- 71 «Інший операційний дохід»,
- 72 «Дохід від участі в капіталі»,
- 73 «Інші фінансові доходи»,
- 74 «Інші доходи».

За кредитом субрахунків рахунків 70,71,72,73,74 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ та інших, передбачених законодавством);

– після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої діяльності».

Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» здійснюється по закінченні звітнього періоду (місяця чи календарного року).

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є товарно-транспортні накладні, накладні, акти виконаних робіт. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Уся детальна інформація про фінансові результати підприємства міститься у Звіті про фінансові результати. Він зв'язує баланс за минулий та звітний періоди і показує, за рахунок чого відбулися зміни у звітному балансі порівняно з минулим.

Звіт про фінансові результати дає змогу оцінити обсяги і динаміку валового та чистого прибутку за видами діяльності підприємства (операційною, фінансовою та інвестиційною), зробити висновки про їх структуру, а також охарактеризувати показники рентабельності.

Отже, фінансові результати відображають мету підприємницької діяльності, її доходність, і є вирішальними для підприємства. Окрім його керівництва і колективу вони цікавлять вкладників капіталу, кредиторів, державні органи, фондові біржі та ін.

3. Обґрунтовано, що завдання аудиту фінансових результатів полягають у наступному: визначення ефективності облікової політики та системи

внутрішнього контролю за здійсненими операціями; шляхи мінімізації витрат і втрат підприємства та максимізації очікуваного і реального прибутку; оцінка балансового прибутку, ефективність його розподілу і використання; аналіз впливу різних факторів на величину прибутку, з метою уникнення у майбутньому впливу на нього негативних факторів. Такий підхід аудиту дає можливість аудиторю в логічній послідовності формувати думку про надану інформацію, більш точно і оперативно здійснювати перевірку повноти, достовірності облікових даних про фінансові результати і їх відображення в звітності підприємства.

Головним завданням оцінки фінансового стану підприємства є своєчасне виявлення та усунення недоліків у фінансовій діяльності, прийняття управлінських рішень для поліпшення фінансового стану підприємства та уникнення його банкрутства.

Показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб усі ті, хто пов'язаний із підприємством економічними відносинами, могли одержати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин з підприємством.

4. На основі проведеного аналізу активу і пасиву балансу підприємства ТОВ «Вінісан» можна зробити такі висновки:

- структура статей балансу характеризує тенденцію до зростання частки оборотних активів у частині запасів і дебіторської заборгованості за товари роботи послуги. Це свідчить про зниження мобільності активів підприємства;
- проявляється негативна тенденція до зростання величини дебіторської заборгованості, що знижує ліквідність підприємства;
- структура пасиву балансу свідчить про нарощування власного капіталу як гарантії платоспроможності та зміцнення фінансової стійкості підприємства, за рахунок збільшення зобов'язань і кредиторської заборгованості.

Провівши аналіз структури і динаміки звіту про фінансові результати ТОВ «Вінісан» ми спостерігаємо, що чистий прибуток зростає у звітному

періоді на 2 556 тис.грн. або на 138,2%. Це є позитивної тенденцією розвитку підприємства, оскільки чистий прибуток виступає основним джерелом формування фінансових ресурсів, які забезпечують його можливість у самофінансуванні; фінансовою основою розширеного відтворення діяльності; захисним механізмом від загрози банкрутства підприємства і базою зростання його ринкової вартості. Чинниками, що зумовлюють таку динамку є зростання валового прибутку за рахунок зменшення собівартості продукції і зниження обсягу витрат на збут.

Для виходу ТОВ «Вінісан» на нові горизонти, а тим більше на європейський ринок потрібні додаткові інвестиції.

Тому наступним напрямком покращання фінансового стану підприємства може стати виробництво і розробка нових видів продукції, яка зацікавить споживачів, що дасть змогу стабілізувати і покращити фінансовий стан підприємства. А саме потрібно: закупити нову лінію обладнання і виробляти високоякісну дорогу штучну шкіру, яку можна використовувати в галантерейному виробництві, приміром, для жіночих сумочок, ремінців, футлярів.

Отже, ТОВ «Вінісан» є підприємством, яке динамічно реагує на потреби своїх клієнтів, відкрите для переговорів, може виконувати індивідуальні замовлення в найкоротші строки.

5. У роботі отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом дослідження методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі принципів нарахування, відповідність та періодичність уточнено алгоритм вивчення доходів і витрат; досліджено загальну модель аудиторської перевірки фінансових результатів в розрізі видів діяльності ТОВ «Вінісан».

Аудиторська оцінка забезпечує більшу достовірність аналізу фінансового стану підприємства, крім того надає керівництву точну інформацію про стан підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень. До того ж перевага та довіра зовнішніх користувачів та громадян в цілому надається тим

підприємствам, господарська діяльність яких підтверджена позитивним аудиторським висновком.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анікін А. В. Життя та ідеї мислителів-економістів до Маркса / А. В. Анікін - М.: Політиздат, 2009. – 367 с.
2. Рікардо Д. Начала політичної економії і оподаткування / Д.Рікардо: Антологія економічної класики, 1993. – с. 26.
3. Малов В. Н. Жан-Батист Кольбер - реформатор XVII століття (1619-1683) / В. Н. Малов // Нова і новітня історія. - 2002. - № 3. - С. 259-260.
4. Іберській П. Л. Про російській економіці / П. Л. Іберській - М.: Економікс, 1997. - 541 с.
5. Білик. В. Г. Облік і відображення в звітності фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах реформування / В. Г. Білик // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип.1, – К.: Науково-дослідний економічний інститут, 2009. – С. 127 – 129.
6. Шумпетер Й. А. Теорія економічного розвитку / Й. А. Шумпетер - М.: Прогрес, 1982. – 455 с.
7. Відяпін В. І. Економічна теорія / В. І. Відяпін, Г. П. Журавльова. - М.: ИНФРА-М, 2009. – 560 с.
8. Булатов А. С. Економіка / А. С. Булатов - М.: МАУП, 2010. - 896 с.
9. Проданчук М. А. Формування показників фінансових результатів / М. А. Проданчук // Вісн. Сум. нац. аграр. ун-ту. Серія : Фінанси і кредит. – 2011. – № 2(11). – С. 40–42.
10. Будько О. В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств / О. В. Будько // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Еконо-

мічні проблеми розвитку виробництва. Вип. XXXI / НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів : ЛБІ НБУ, 2009. – С. 23–27.

11. Кривенко К. Т. Політична економія: [навч. посіб.] / Кривенко К. Т. – К.: КНЕУ, 2010. – 508 с.

12. Гаращенко О. В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу / О. В. Гаращенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2013. – Т. 2, вип. 195. – С. 15–18с.

13. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. – К. : Основи, 2012. – 687 с.

14. Курило Г. М. Особливості обліку та аудиту фінансових результатів діяльності промислових підприємств / Г. М. Курило // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2005. – № 9. – С. 44–48.

15. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: Підручник / За ред. А. М. Поддєрьогіна. — К.; КНЕУ, 2008, — С. 105.

16. Непочатенко О. О. Фінанси підприємств: [навч. посіб.] / О.О. Непочатенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2015 – 504 с.

17. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2015. – № 46 (ч.1-2). – 240 с.

18. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/0336>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua

20. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

22. Організація бізнесу. Менеджмент підприємницької діяльності: навч. посібник / О. М. Скібіцький, В. В. Матвеев, Л. І. Скібіцька: Кондор, 2015. – 912 с.

23. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності [навч. посіб.] / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль, Крок, 2016. – 281 с.

24. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 680 с.

25. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

26. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Г. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.

27. Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р. В. Скасюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/portall/natural>

28. Рета М. В., Пляка Г. О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М. В. Рета, Г. О. Пляка // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2015. – № 25. – С. 25 – 34.

29. Теорія бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/books/46.html>.

30. Губарик О. М. Фінансовий облік в управлінні доходами і фінансовими результатами в діяльності підприємства / О. М. Губарик, А. М. Корінь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/7-2015/172.pdf>.

31. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / О. О. Шеремет. – К. : Кондор, 2006. – 196 с.

32. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 560 с.
33. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: [навч. посіб.] / В. О. Мец. – К. : КНЕУ, 2003. – 132 с.
34. Савицька Г. В. Аналіз господарської діяльності підприємства: [навч. посіб.] / Г. В. Савицька: Нове знання, 2007. – 704 с.
35. Савчук В. П. Фінансова діагностика і моніторинг діяльності підприємства: практичні підходи і технології / В.П. Савчук. – К., 2008. – 300 с.
36. Левень В. С. Звітність підприємства Підручник /Левень В. С., Гливенко В. В.. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 612 с.
37. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., доп. І перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2013. — 608 с.
38. Левицька С. О. «Бухгалтерська звітність на підприємствах недержавної формивласності» конспект лекцій для студентів V курсу денної та VI курсу заочної форм навчання спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» / Упор. Левицька С. О. – Рівне: УДУВГП, 2014 – 53 с.
39. Федоренко В. Г. Менеджмент: підручник / Федоренко В. Г. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2015. – 492 с.
40. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Ловінська Л. Г., Жилкіна Л. В. , Голенко О. М. та ін. — К.: КНЕУ, 2014. — 370 с.
41. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп. / Сук Л. К., Сук П. Л. — К., 2012. — 647 с.
42. Фурман В. М. Практикум з фахових дисциплін Облік і аудит / Фурман В. М., Матвієнко В. П., Мельник Ю. І. – Київ, 2015р. – 358 с.
43. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2012. – 630 с
44. Юхименко П. І. Теорія фінансів: підручник / Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін.; за заг. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576с.

45. Романів Р. В., Денчук П. Н. Методичні вказівки до виконання курсової роботи з курсу фінансового та управлінського обліку для студентів всіх форм навчання / Романів Р. В., Денчук П. Н. – Тернопіль, 2016. – 41с.

46. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І./ За ред. Огійчука М. Ф.– 6-те вид., перероб. і допов: Алерта, 2012.– 1042 с.

47. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи. /Садовська І. Б., Божидпрнік Т. В., Нагірська К. Є. Луцьк. нац. техн. ун-т. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

48. Голов С. Ф.Управлінський облік: Підручник / Голов С. Ф., Костюченко В. М. – Лібра, 2014р. – 640с.

49. Облік і аудит: консп. лекц. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 132 с.

50. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання : навч. посіб. / Карп'як Я. С. Я. С., / Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014 .– 180 с.

51. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні: Навч.посібник / Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І. – Львів, 2015р. – 108с.

52. Милявська Е. П. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студента вищих навчальних закладів / Милявська Е. П., Мілявський М. Ю., Чередниченко Н. В. – Краматорськ, 2013р. – 228с.

53. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)/ «Все про бухгалтерський облік» Всеукраїнська професійна газета. [Електронний ресурс]- Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/2

54. Клас 7. Доходи і результати діяльності [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/plan-rahunkiv/class-7.htm> .

55. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування та звітність : підручник. – 5-е вид., допов. І перероб. – К.: Алеута, 2014. – 976 с.

56. Тимчина Л. І. Звітність підприємства: Навч.посібник / Л. І. Тимчина, Е. С.Гейер, О. М. Головащенко, О. А. Наумчук.– Донецьк,2014р. – 436 с

57. Фалюк М. С. Фінансовий облік: Навч. посіб. – К.: НУХТ, 2016. – 335 с.
58. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: 2015. – 447 с
59. Кузнєцова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч посібник / Кузнєцова С. А., Линник Н. Я. – Мелітополь, 2014р. – 230.
60. Дробязко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / Дробязко С. І., Козир Т. М., Холод С. Б.; за заг. ред. Атамаса П. Й. – К. : ЦУЛ, 2012. – 416 с.
61. Любенко А. М. Економічна сутність форм і видів державного фінансового контролю. Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Податкова та фінансово-кредитна політика держави і механізми її реалізації в регіонах України. / А. М. Любенко // НАН України. Ін-т регіон. досліджень. – Львів : ДПА Друк, 2004. – Вип. 24 – С. 382–397.
62. Костів М. А. Аспекти аудиту доходів і витрат підприємства / М. А. Костів // Теорія і практика бухгалтерського обліку та аудиту: сучасний стан і напрямки удосконалення : матеріали наук.-практ. конф., 26–27 листоп. 2004 р. – Львів, 2004. – С. 126–130.
63. Каплун О. А. Окремі методологічні проблеми та шляхи вдосконалення аудиту фінансових результатів / Каплун О. А. // IV наук.-техн. конф. ТДТУ : тези доп. – Тернопіль, 2005. – С. 199.
64. Курило Г. М. Особливості обліку та аудиту фінансових результатів діяльності промислових підприємств / Г. М. Курило // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2010. – № 9. – С. 44–48.
65. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник / М. Р. Лучко, С. М. Жукевич, А. І. Фаріон – Тернопіль:, ТНЕУ, – 2016 – 304 с.
66. Курило Г. М. Шляхи удосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / Г. М. Курило // Зб. наук. праць Черкас. держ. технол. ун-ту. Серія : Економічні науки. – ЧДТУ. – 2009. – № 4(7). – С. 108–116.
67. Аудит. Методика документування: [навчальний посібник] / під ред. І. І. Пилипенко, К., – 2003. – 457 с.

68. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.ua>

69. Наказ Міністерства фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» від 31 берез.1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

70. Дідик Д. Д. Аудит фінансових результатів діяльності підприємства. / Д. Д. Дідик // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоеконімічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування». – 2017. – С. 77–78.

71. Халімон М. В. Сутність та особливості аудиту фінансових результатів підприємства / М. В. Халімон //Управління розвитком. – 2014. – №. 10. – С. 154.

72. Петришина Н. С. Методичні основи аналізу фінансових результатів діяльності промислового підприємства / Петришина Н. С., Кнець Ю. О. // Наука й економіка. – 2014. – №2 (34). – С. 52-54.

73. Фінансовий облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

74. Карпенко Г. Шляхи удосконалення фінансового стану підприємства / Г. Карпенко // Економіка держави. – 2010. – № 1. – С. 61–62.

75. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : КПЗ / уклад. В. М. Панасюк, Г. А. Римар. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 68 с.

76. Облік і звітність за міжнародними стандартами [Текст] : навч.-метод. комплекс / уклад. В. А. Дерій, В. М. Панасюк, І. Я. Назарова [та ін.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2018. – 47 с.

77. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник.– К.: Алерта, 2015.– 408с.

78. Аудит: навч. посіб. / [С. І. Дерев'янка, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.

79. Облік і звітність за міжнародними стандартами [Текст]: навч.посіб. / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський.– 2-ге вид., переробл. і доповн.– Тернопіль: ТНЕУ, 2014.– 446 с.

80. Аудит фінансових результатів діяльності підприємства [Текст] / Н. В. Починок, Д. В. Верхола. – Тернопіль: ТНЕУ, 2018.

81. Починок Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом / Н. В. Починок // Управління розвитком. — 2011. — № 5 (102). — С. 110—111.

82. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства / Н. В. Починок // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 309-315.

83. Задорожний З. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / З. Задорожний // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. С.163-169.

84. Задорожний, З.-М. В. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз. – 2009. – № 4. – С. 350–353.