

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Цінчик В

**Методика та організація обліку і аудиту фінансових
результатів діяльності підприємств / Methods and
organization of accounting and audit of financial results
of enterprises activity**

Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студента групи ОІСм-21
Цінчик В.

підпис

Науковий керівник
к.е.н., ст. викладач Мужевич
Н.В.

підпис

Дипломну роботу допущено до захисту

«__» _____ 201__ р.
Зав. кафедри

Прізвище, ініціали

Підпис

2017

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи формування та визначення фінансових результатів	6
1.1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект.....	6
1.2. Концептуальні підходи до формування та відображення в обліку фінансових результатів.....	15
1.3. Облікова політика підприємства та її вплив на формування фінансових результатів підприємства.....	24
Висновки до розділу 1.....	31
Розділ 2. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємства	32
2.1 Методичні підходи до визнання та класифікації доходів, витрат, фінансових результатів підприємства.....	32
2.2. Облік фінансових результатів за видами діяльності підприємства.....	47
2.3 Особливості формування та облік фінансових результатів діяльності підприємств.....	60
Висновки до розділу 2.....	71
Розділ 3. Організація і методика аудиту і аналізу фінансових результатів діяльності підприємства	73
3.1 Завдання, інформаційне забезпечення аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.....	73
3.2. Методика проведення аудиту фінансових результатів підприємства...	84
3.3. Методика аналізу фінансових результатів діяльності підприємства ...	94
Висновки до розділу 3	105
Висновки	106
Перелік використаних джерел	109
Додатки	121

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Інтеграція вітчизняної економіки у світовий економічний простір на засадах партнерства потребує проведення поглиблених досліджень теоретико-методологічного і практичного характеру, направлених на забезпечення кардинального підвищення ефективності господарювання. В умовах ринкової економіки основний показник ефективності господарювання, основа економічного розвитку підприємства – прибуток. Саме прибуток є головним фактором, який визначає необхідність вирішення проблем удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів з метою формування надійного фундаменту для підвищення економічної результативності підприємств.

Тому однією з актуальних задач, яка постає перед науковцями, є розробка і впровадження методів ефективного управління формуванням прибутку в процесі господарської діяльності. Це передбачає удосконалення існуючих методів його обліку і аудиту, з врахуванням вимог національних та міжнародних стандартів. Розв'язання цих завдань потребує ретельного дослідження існуючого на сьогоднішній день досвіду, що необхідно для встановлення об'єктивності у визначенні напрямків удосконалення методики обліку і аналізу фінансових результатів.

Дослідження проблем обліку і аудиту фінансових результатів розглядали у працях вітчизняні вчені-економісти, а саме: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Задорожний З. В., Нападовська Л. В., Соколов Я. В., Сопко В. В., Мних Є. В., Пушкар М. С., Чумаченко М. Г., Пантелєєв В. П. та інші.

Аналіз результатів досліджень вітчизняних вчених-економістів свідчить, що теоретичні та практичні розробки щодо обліку та аудиту фінансових результатів мають сучасний характер та відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних з трансформацією вітчизняної системи обліку. Поряд з цим, важливі аспекти теорії і практики обліку та аудиту фінансових результатів, потребують проведення подальших досліджень та розробок в напрямку їх удосконалення.

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

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та методичних основ формування фінансових результатів, розробка основних напрямків удосконалення обліку та аудиту фінансових результатів відповідно до вимог національних стандартів, для забезпечення ефективного управління формуванням фінансових результатів в сучасних умовах господарювання.

Відповідно до поставленої мети у роботі визначені завдання, спрямовані на її досягнення:

- дослідити зміст фінансового результату діяльності підприємства, як економічної категорії, її еволюцію та значення на сучасному етапі розвитку ринкових відносин;
- дослідити «фінансові результати» як об'єкт обліку та аудиту, визначити структурні переваги їх формування в сучасній обліковій практиці;
- обґрунтувати необхідність удосконалення класифікації витрат, доходів і фінансових результатів у взаємозв'язку з видами діяльності з метою формування єдиної інформаційної бази для їх обліку та аналізу;
- розглянути фінансову звітність, в якій відображаються фінансові результати та запропонувати шляхи її удосконалення для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації;
- дослідити методiku проведення аудиту фінансових результатів;
- провести аналіз фінансових результатів та надати пропозиції щодо його удосконалення.

Об'єкт та предмет дослідження. Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність підприємства ТОВ «Мандрівець».

Предметом дослідження є обліково-аналітичні процеси формування фінансових результатів та використання прибутку.

Вибрані методи дослідження ґрунтуються на діалектичному підході до вивчення сучасного стану системи обліку та аудиту фінансових результатів. У процесі дослідження використовувались наступні методи: аналізу і синтезу,

індукції та дедукції; групування. При розробці моделі аналізу результативності роботи підприємства застосовувались методи порівняння, узагальнення, графічний метод.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, а також облікові дані підприємства.

Наукова новизна отриманих результатів проведеного дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та методичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів підприємницької діяльності.

Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, полягають в наступному: запропоновано назву субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» змінити на назву «Фінансовий результат від операційної діяльності» та ввести до нього аналітичні рахунки 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності» та 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності». Облік фінансового результату від фінансової діяльності здійснювати на субрахунку 792, фінансового результату від інвестиційної діяльності – на субрахунку 793, фінансового результату від іншої діяльності – на субрахунку 794 з однойменними назвами. Запропоновані субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно затвердити в наказі про облікову політику та ввести до робочого плану рахунків досліджуваного підприємства.

Практичне значення результатів дипломної роботи. Результати дослідження впроваджено у практичну діяльність ТОВ «Мандрівець», що підтверджено довідкою про впровадження.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано статтю «Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства» у збірнику наукових праць студентів кафедри обліку у виробничій сфері.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект

Отримання позитивного фінансового результату – прибутку є неодмінною умовою здійснення суб'єктом господарської діяльності. Уся діяльність підприємства спрямована на те, щоб забезпечити зростання величини прибутку, оскільки саме за прибуткової діяльності створюються необхідні умови для розширення виробництва та відкриваються перспективи щодо подальшого розвитку суб'єкта підприємницької діяльності. Як головна рушійна сила ринкової економіки, прибуток забезпечує інтереси і власників, і працівників підприємств. 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 тощо.

Враховуючи той факт, що категорія прибуток залишається постійним об'єктом економічної теорії та відіграє основну роль у ринковій економіці, уже протягом кількох століть вчені-економісти досліджують її сутність і форми.

У наукових працях поняття «прибуток» нерозривно пов'язують із категоріями доходу та капіталу. У практичному плані фінансовий результат не є таємницею, і в країнах з ринковою економікою його кількісна величина визначається як різниця між загальним виторгом від реалізації товарів, робіт, послуг і сукупних витрат [6].

У теоретичному аспекті вчені-економісти в різні історичні етапи розглядали та досліджували економічну природу прибутку, оскільки велика

кількість наявних теорій не дає єдиного підходу до визначення сутності, форм і внутрішньої структури прибутку.

Досліджуючи економічну суть прибутку підприємства в сучасному його розумінні, необхідно звернутися до історії економічних учень та пригадати, який економічний зміст протягом століть вкладали відомі зарубіжні та вітчизняні економісти в таку економічну категорію, як прибуток.

Першими спробували дати визначення прибутку в XVII ст. 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».

Італієць А. Р. Серра стверджував, що єдиним засобом збільшити грошові скарби країни є позитивний торговельний баланс [78, с. 178]. Генеральний контролер фінансів Франції Ж. Б. Кольбер рекомендував «багато продавати сусідам та нічого в них не придбавати» [44, 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 [24, 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.

Фізіократи, які в XVIII ст. прийшли на зміну меркантилістам, перенесли проблему походження прибутку зі сфери обігу (торгівлі) у виробництво. За вченням фізіократів, додаткова вартість безпосередньо існує в натуральній формі додаткового продукту, а джерелом такої вартості є дари природи, з якими ми маємо справу при землеробстві. Однак, очевидно незрозумілою ланкою такого твердження є те, що додаткова вартість створюється наче сама 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 [78, 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 усіляка вартість, має своїм джерелом працю найманих робітників.

Однак, учений не навів достовірної наукової теорії прибутку, він не зумів знайти загальної бази капіталістичних доходів. Рікардо утотожнював 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.

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 [102, 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:

- 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 підприємств [102, с. 292].

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 [102, 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 в теперішній час, 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) [10, 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, гірничу, 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 [9, с. 652].

Отже, на теперішній час трактування прибутку розглядається як залишок після того, як зроблено виплати власникам (відсотки, як дохід власників грошового капіталу та прибуток як дохід власників реального капіталу, ренту як дохід від природних ресурсів, заробітну плату як дохід від трудових ресурсів).

М. А. Проданчук підкреслює, що «прибуток – це винагорода за здібність в управлінні фірмою та за впровадження нововведення у виробництво» [67, с. 40]. Зазначимо, що цей підхід ілюструє 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 нашу думку, визначаючи економічну сутність прибутку, треба враховувати й інші класичні фактори виробництва, такі як праця, земля, капітал. Так, наприклад, О. В. Бурдюк 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» [5, с. 25]. Наведене визначення досить повно відображає природу виникнення прибутку, однак, не враховує можливість його виникнення у сфері обігу, що є, на наш погляд, 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» [32, с. 143].

В.І.Відяпін визначає прибуток як «кінцеву мету та рушійний мотив товарного виробництва і ринкової економіки» [10, с. 176]. Однак, на нашу думку, у наведених дефініціях немає визначення самої природи походження прибутку, що, вважаємо ускладнює розуміння економічний його змісту.

Існують і інші визначення прибутку, що зводяться для 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» [9, 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» [34, с. 45].

Якщо проаналізувати погляди зазначених економістів, синтезувати та узагальнити їхні визначення прибутку в єдине ціле, то доходимо висновку, 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, тому 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 брати до уваги не тільки 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, тоді:

- 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 засоби;
- власникам грошового капіталу нараховується відсоток за користування позиками;
- 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 наш погляд, з позиції економічної теорії винагороду, яку одержують власники факторів виробництва (наймані робітники, орендарі, кредитори, інвестори), слід відокремлювати від визначення фінансових результатів діяльності підприємства – прибутку (збитку). На нашу думку, 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 суб'єкта господарювання рекомендуємо формулювати так: прибуток – це 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. Поряд із трактуванням прибутку в економічній теорії, визначення прибутку (збитку) підприємства в різних інтерпретаціях наведені у законах та законодавчих актах України. Зокрема, у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 28 лютого 2013 №336/22868 прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати, збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати .

Доходимо висновку, що в економічній теорії значний акцент робиться на з’ясуванні природи походження прибутку, джерелах його формування, факторах виробництва, а в нормативних документах – алгоритми розрахунку результатів діяльності підприємства.

Отже, знання історичних аспектів дає змогу зрозуміти сутність досліджуваних понять, визначити передумови їх виникнення та розвитку, обґрунтувати правильність трактувань науковців.

1.2. Концептуальні підходи до формування та відображення в обліку фінансових результатів

Сучасні дослідники намагаються систематизувати різні підходи до визначення прибутку, виходячи з його різних цільових напрямків, і виділяють

різні концепції прибутку. Вибір тієї чи іншої концепції прибутку впливає на формування показника прибутку [87].

Згідно з Національним та Міжнародним стандартами з бухгалтерського обліку термін «дохід» означає надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці надходження сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане зі внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – збитком.

Як зазначають Е. С. Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда, бухгалтерський прибуток, хоча і впливає на процеси прогнозування і прийняття рішень, проте не відображає явища реального світу, оскільки принципи та правила бухгалтерії створюють на основі уявлень, які можуть і не співвідноситись із дійсністю [91, с. 205].

Правила стають логічними й послідовними, якщо вони базуються на даних та поняттях, що виведені з існуючої практики. Однак такі поняття, як «реалізація», «відповідність», «нарахування», можуть бути визначені тільки за допомогою точних формулювань, оскільки для них не існує аналогів у реальному світі. В цьому полягає одна з причин складності пізнання облікових концепцій. Бухгалтерський прибуток є результатом додавання позитивних і негативних складових, багато з яких не мають реального значення.

Згідно з Положенням про концепції фінансового обліку, бухгалтерський прибуток є задовільним засобом оцінки результатів діяльності підприємства та може бути використаний для прогнозування. Він є релевантним для моделей прийняття рішень інвесторами та кредиторами.

У міжнародній практиці ХХ ст. став розповсюдженим інформаційний підхід у теорії бухгалтерського обліку, прихильники якого використовують поняття релевантності інформації, під якою розуміють її важливість. Релевантність передбачає, що інформація повинна мати відношення або корисне застосування до дій, для яких вона призначалась, щоб забезпечити отримання бажаного результату.

Проблеми концептуального відображення прибутку у бухгалтерському обліку знайшли своє місце у працях Е.С. Хендриксена і М.Ф. Ван Бреди, які розглядають сучасний бухгалтерський облік як наукову теорію, що вивчає різні властивості інформаційної системи, направленої на формування та відображення прибутку. Такий підхід дає змогу стверджувати, що автори підходять до обліку з позицій семіотики, тобто комплексу наукових теорій, яка вивчає різні властивості знакових систем.

Е.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бреді провели детальний аналіз концепцій прибутку у звітності з точки зору релевантності показника прибутку, виділивши три підходи до його визначення і оцінки: синтаксичний, семантичний та прагматичний підходи.

Синтаксичний підхід до прибутку передбачає його розгляд з точки зору правил його визначення; семантичний – через його зв'язок з основними економічними реаліями; прагматичний – з позиції його використання користувачами, незалежно від того, як він вимірюється та визначається.

Відповідно до синтаксичної концепції, інформація про прибуток є релевантною, якщо користувачі розуміють правила і алгоритм його обчислення. Одним із прикладів реалізації синтаксичної концепції є операційний підхід до обчислення прибутку, який є найбільш розповсюдженим у бухгалтерському обліку. Згідно з операційним підходом, зміни в оцінці статей активів і зобов'язань відображаються на рахунках бухгалтерського обліку тільки тоді, коли ці зміни є результатом як зовнішніх, так і внутрішніх операцій підприємства.

При операційному підході, зміни в оцінці активів та зобов'язань не відображаються в обліку, якщо вони обумовлені змінами ринкових цін або відхиленнями від прогнозів. Таке коригування є відхиленням від справжнього операційного підходу, тому що передбачене методом щорічних інвентаризацій активів при використанні концепції підтримки капіталу. Таким чином, операційний підхід відповідає концепції визнання прибутку в бухгалтерському обліку в момент продажу, обміну або зміни вартості.

Операційний підхід має певні переваги: складові звітнього прибутку (доходи і витрати) можуть бути згруповані в розрізі видів продукції або покупців, за сегментами діяльності, що корисно для цілей управління підприємством і оцінки ефективності діяльності підприємства. При такому підході для обліку кожної операції необхідно вирішити задачі її оцінки, віднесення до звітнього періоду, але головною проблемою є встановлення відповідності витрат і доходів у конкретному звітному періоді.

Деякі концепції чистого прибутку, що обчислені згідно з підходом підтримки капіталу, можуть бути розглянуті у поєднанні з операційним підходом. Для цього необхідно коригувати доходи і витрати в момент реєстрації кожної операції, а також коригувати оцінку активів у кінці кожного звітнього періоду. Діюча облікова практика оцінки прибутку тут є поєднанням концепцій підтримки капіталу й операційного підходу [33].

Однією із переваг розглянутого підходу є можливість здійснення багатоцільових оцінок прибутку. Так, прибуток з основної діяльності і реалізації товарів оцінюється та прогнозується інакше, ніж, наприклад, позареалізаційний прибуток або прибуток від операцій із цінними паперами. Ефективність діяльності підприємства може бути оцінена більш точно, якщо прибуток структурований за видами діяльності і певною мірою контролюється керівництвом підприємства. Крім того, класифікація складових прибутку за видами діяльності дає змогу отримати більш обґрунтовані прогнози.

Семантична концепція прибутку передбачає, що прибуток необхідно розглядати виходячи з його економічного змісту і через взаємозв'язок з основними економічними реаліями. До таких реалій можна віднести зміни добробуту та максимізацію прибутку за певних умов ринкової структури, попиту на продукцію та вкладених витрат.

В основі концепції підтримки добробуту лежить поняття економічного прибутку підприємства. Концепція підтримки добробуту дещо змінюється при застосуванні її до підприємства, оскільки на рівні підприємства добробут визначається як вартість фірми.

Для оцінки добробуту необхідно отримати оцінку активів і зобов'язань на початок та кінець періоду. В якості оцінок можуть бути використані: первісна вартість, поточна вартість, вартість реалізації, приведена дисконтована вартість. Кожна з оцінок має переваги і недоліки.

Концепція підтримання добробуту припускає використання в якості цін на початок і кінець періоду первісну вартість. Визначення кінцевого прибутку засновано, швидше, на «структурних правилах, ніж на її істинному змісті» [91 с. 189].

Перевагою даного методу є те, що в результаті додавання ринкових цін окремих активів та зобов'язань можна отримати достатньо обґрунтовану оцінку підприємства, так як ціни, встановлені ринком, є об'єктивними. Однак, загальна оцінка підприємства часто вища, ніж оцінка її окремих активів та зобов'язань, інакше власникам було б вигідніше продати активи підприємства. Різниця часто пов'язана з гудвілом та іншими нематеріальними активами, оцінками очікувань, факторами дисконтування, коригуванням на фактор ризику.

Американські вчені вважають, що «розрахунок прибутку шляхом співставлення ринкових цін активів і кредиторської заборгованості слугує кращою основою для оцінки господарських альтернатив підприємства, але не дає необхідної бази для прогнозування майбутніх змін, тому що не дозволяє визначити зміст минулих змін» [91, с. 191].

Переважно для оцінки чистих активів підприємства використовується капіталізована вартість очікуваних потоків грошових коштів. Прибуток, що очікується інвестором, може бути визначений шляхом додавання грошових коштів, які він планує отримати від підприємства, і змін оцінки внеску, що очікується, за умови, що оцінки встановлені дисконтуванням очікуваних майбутніх потоків грошових коштів.

В умовах ефективного ринку вважається, що ціни на акції підприємства, як і на боргові цінні папери, дорівнюють поточній дисконтованій оцінці очікуваних грошових надходжень. Таким чином, ринкова ціна може застосовуватись для заміни величини капіталізованих майбутніх грошових

надходжень. Цей підхід передбачає ринкову оцінку не окремих активів та зобов'язань, а підприємства вцілому. Оцінка підприємства вцілому, що отримана на основі ринкових цін, передбачає дію принципу безперервності діяльності підприємства.

На відміну від ринкової оцінки, метод капіталізації майбутніх грошових потоків є більш суб'єктивним, тому що використовує індивідуальні прогнози потоків грошових коштів, оцінки ставки дисконтування. Ринкова оцінка підприємства, навпаки, є об'єктивною та може бути перевіреною, оскільки використовує реальні ціни на акції та боргові цінні папери підприємства. Відповідно до такої оцінки, прибуток враховує приріст вартості за рахунок зміни ринкової оцінки підприємства. Даний показник прибутку часто називають економічним прибутком. На відміну від нього, бухгалтерський чистий прибуток, який створюється приростом чистої балансової оцінки, часто не співпадає з економічним прибутком і у кращому випадку є лише близьким до нього.

Узагальнюючи викладене, можна зробити висновок про те, що згідно з концепцією підтримки капіталу, відмінність бухгалтерського від економічного прибутку полягає у методах оцінки вартості підприємства в цілому, а також її активів та зобов'язань.

У результаті заміни первісної вартості іншими видами оцінки відбувається рух від бухгалтерського прибутку до економічного. Оскільки при застосуванні інших видів оцінки починають враховуватись ринкові реалії у вигляді зміни цін, темпів інфляції, рівня відсотків та ризиків, а також інші характеристики ринку, тому перехід від одного виду прибутку до іншого можна здійснити проведення відповідних коригувань

У сучасному фінансовому обліку, правила якого зведені у МСФЗ, спостерігаються значні зміни у методології формування фінансового результату. Все більше ознак свідчать про поступовий відхід від синтаксичного підходу у бік семантичного (економічного) підходу:

- у МСФЗ відбувається витіснення традиційної оцінки за собівартістю оцінкою за справедливою вартістю; заміна первісної вартості іншими видами оцінки, у тому числі характерною для семантичної концепції дисконтованою вартістю, свідчить про зближення концепцій бухгалтерського й економічного прибутку;
- у міжнародній практиці з 2005 р. стало необов'язковим виділяти показник «результат від операційної діяльності», а також класифікувати статті в якості надзвичайних, що ускладнює структурний аналіз звітності та не є характерним для синтаксичного підходу;
- з 2009 р. МСФЗ встановили складання звіту про сукупний прибуток.

Використання показника сукупного прибутку є спробою наблизити традиційне бухгалтерське розуміння прибутку та економічного поняття прибутку як приросту добробуту.

Прагматична концепція прибутку розглядає вплив облікової інформації про прибуток на поведінкові характеристики користувачів інформації: прогнозованість, прийняття рішень інвесторами, кредиторами, керівництвом, взаємозв'язок змін прибутку і курсу цінних паперів тощо.

В основі прагматичної концепції прибутку лежить твердження, що інформація про прибуток впливає на поведінку потоків грошових коштів.

Інвестори, кредитори та інші особи, що зацікавлені у перспективі руху грошових коштів підприємства, часто звертаються до звітних даних про прибуток для його прогнозування, оцінки дохідності підприємств і ризику інвестицій у нього.

Порівнюючи характеристики різних показників прибутку, можна стверджувати, що на практиці не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольнив би всі інформаційні потреби користувачів. Вибір концепції відображення прибутку у звітності визначає методологію формування фінансового результату. У табл. 1.1 наведено показники, які відповідають синтаксичній, семантичній і прагматичній концепціям прибутку та їх зв'язку з цілями користувачів та рішеннями, що приймаються.

Таблиця 1.1

Взаємозв'язок цілей користувачів, концепцій та показників прибутку

Цілі користувачів звітності про прибуток	Концепція прибутку	Показник прибутку	Характеристика показника прибутку	Рішення, що приймаються на основі показника прибутку
1	2	3	4	5
Оцінка ефективності управління	Синтаксичний (структурний) підхід	Поточний операційний прибуток, зароблений прибуток	Відображає результат зміни елементів прибутку відповідно до характеру і структури діяльності, які контролюються адміністрацією підприємства	Управлінські рішення на основі проведення аналізу ефективності діяльності
Оцінка вартості підприємства	Синтаксичний (структурний) підхід	Сукупний прибуток	Відображає результат усіх змін, що відбулися за звітний період	Прогнозування, оцінка очікуваних грошових надходжень, управлінські рішення
Прогнозування майбутніх результатів діяльності підприємства	Прагматичний (поведінковий) підхід	Додана вартість, чистий прибуток підприємства, чистий прибуток інвесторів, чистий прибуток акціонерів	У звіті про прибутки і збитки виділяються регулярні і нерегулярні статті, а також статті, які є доходом для третіх сторін (заробітна плата, витрати за відсотками, податок на прибуток та ін.)	Інвестиційні рішення на основі поведінки потоків грошових коштів, прогнозування дивідендів, цін на акцію, управлінські рішення

У зарубіжних дослідженнях виділяють такі показники прибутку: поточний операційний прибуток; зароблений прибуток; чистий прибуток; сукупний прибуток. При визначенні показника поточного операційного прибутку враховуються тільки ті операції та події, які є наслідком управлінських рішень поточного періоду та пов'язані з основною діяльністю підприємства. Даний показник має велике значення при аналізі ефективності діяльності підприємства. Показник прибутку, який відображає результати тільки поточного звітного періоду від усіх видів діяльності, називають заробленим прибутком. Показник чистого прибутку, крім результатів поточного звітного періоду, включає результати бухгалтерських коригувань

даних попередніх звітних періодів, які відображаються у поточному періоді, наприклад, сукупний вплив змін облікових принципів. Показник сукупного прибутку визначається як сума чистого прибутку, сукупних коригувань даних попередніх періодів, змін капіталу, що не відносяться до його власників. Сукупний прибуток є більш широким поняттям, ніж чистий прибуток.

Показник сукупного прибутку має ряд переваг:

- показник чистого прибутку характеризує тільки результати діяльності менеджерів підприємства, тоді як сукупний прибуток враховує також вплив подій, які не можуть контролюватися менеджерами;
- показник сукупного прибутку більш точно характеризує результат діяльності підприємства і його розрахунок легко перевірити, тоді як розмежування доходів і витрат між операційною і неопераційною діяльністю не завжди є чітким протягом одного періоду.

Таким чином, виділення трьох концепцій відображення прибутку (синтаксичної, семантичної та прагматичної) є значним внеском у розвиток бухгалтерського обліку. Однак таке визначення концепцій має загальний характер. При цьому, з числа користувачів виключені контролюючі органи держави, які у будь-яких умовах мають залишатися одними з основних користувачів звітності. В рамках розглянутих концепцій не приділяється увага формуванню інформації про прибуток для цілей оподаткування, хоча на практиці цьому показнику відводиться значна роль. Визначення прибутку для оподаткування здійснюється відповідно до встановлених державою правил, тому можна стверджувати, що прибуток для оподаткування базується на синтаксичному підході. Більшість вчених вважає, що такий показник не відображає реальних результатів діяльності підприємства і значно відрізняється від інших показників прибутку, що формуються в обліку.

1.3. Облікова політика підприємства та її вплив на формування фінансових результатів підприємства

Об'єктивна оцінка показників прибутку, наведених у фінансовій звітності, необхідна не тільки для його оподаткування, а й для визначення ступеня надійності фінансового становища підприємства зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності та для ефективного управління підприємством. Зазначені причини обумовлюють актуальність дослідження впливу облікової політики на величину прибутку підприємства з метою скорочення різниці між зафіксованою у фінансовій звітності номінальною величиною та його реальною величиною, яка виникає внаслідок впливу застосування різних методів облікової політики.

Проблеми впливу облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів досліджувались у працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, як Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Ковальов В. В., Олійничук В. М., Пушкар М. С., Соколов Я. В., Сопко В. В., Шеремет А. Д., Щирба М. Т. та ін.

Як зазначають Пушкар М. С., Щирба М. Т., від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Повне та правдиве подання інформації про фінансові результати і фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності в значній мірі залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технічні особливості тощо [74, с. 178].

Внесенням 12.05.2011 доповнень до Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23] закріплена можливість застосування підприємствами України міжнародних стандартів фінансової звітності. Також після введення в дію з 19.03.2013 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів

України № 73 від 07.02.2013 [51], удосконалення документів про облікову політику підприємств є актуальною темою і для досліджень облікової політики, яка ґрунтується на національних стандартах бухгалтерського обліку.

Разом з тим, після набуття чинності з 01.01.2011 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [70], відбулися зміни у законодавстві України, яке регулює питання визначення фінансових результатів підприємств. У планах Міністерства фінансів України – зробити відправною точкою для податкового обліку фінансовий результат до оподаткування, сформований за правилами П(С)БО або МСФЗ [104, с. 8-10].

Розбіжності звітної та реальної величини прибутку підприємства обумовлені по-перше, особливостями самої діючої системи бухгалтерського обліку, відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства методом нарахувань на відміну від касового методу; по-друге, застосуванням регулюючих впливів облікової політики підприємства, тобто особливостями конкретної методики, форми, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Визначення терміну «облікова політика» в законодавстві України наведене у статті 1 Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в пункті 3 розділу I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [23; 51].

Згідно з параграфом 5 МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [45].

Методичний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в бухгалтерському обліку та отримання інформації про факти господарської

діяльності, виходячи з альтернативних способів (прийомів) та специфіки діяльності підприємства [74, с. 66].

Вибір облікової політики підприємством, яке складає звітність у відповідності з міжнародними стандартами, не є довільним, а обмежується положеннями стандартів та їх інтерпретацій. Так, відповідно до параграфу 7 МСБО 8, якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ. У випадку відсутності МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була: а) доречною; б) достовірною [45].

Таким чином, облікова політика може бути як стандартизована, так і нестандартизована [95, с. 41].

Міністерство фінансів України у листі № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. «Про облікову політику» запропонувало перелік методів оцінки, обліку і процедур, які має містити розпорядчий документ підприємства про облікову політику підприємства [76].

Також, відповідно до пункту 6 розділу IV Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1, підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності [51].

Отже, визначені самостійно підприємством та закріплені у розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності можуть впливати на величину його фінансового результату. Розглянемо основні з них.

1. Вибір методу амортизації основних засобів. Використання прискорених методів амортизації виробничих основних засобів призводить до збільшення собівартості продукції та зменшення суми прибутку, а отже, й податку на прибуток.

МСБО 16 «Основні засоби» передбачає, що метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми [46].

У національних стандартах не передбачена необхідність принаймні щорічного перегляду методу амортизації основних засобів. Відповідно до п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби», метод амортизації об'єкту основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання [72].

2. Зміна методу переоцінки основних засобів: шляхом індексації первісної вартості з використанням середньостатистичних коефіцієнтів перерахунку або прямим перерахунком первісної вартості у ціни, які склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів. Від обраного методу переоцінки основних засобів залежить сума амортизаційних відрахувань та як результат – величина прибутку та власного капіталу підприємства.

В міжнародних стандартах оцінка основних засобів регламентується МСБО 16, яким передбачено, що суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів [46].

Згідно з пунктом 17 П(С)БО 7, переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Разом з тим, слід зазначити, що у вітчизняній нормативній базі відсутня заборона щодо здійснення переоцінки шляхом прямого перерахунку первісної вартості у ціни, які склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів [72].

3. Зміна порядку списання витрат по ремонту основних засобів. МСБО 16 передбачає, що суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені.

Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі [46].

Згідно з підпунктом 139.1.5 статті 139 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р., витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів не включаються до складу витрат [70].

Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення, ремонт основних засобів згідно з П(С)БО 7 здійснюється за такими напрямками:

1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Такі витрати включаються до складу витрат звітного періоду [72].

4. Вибір методу оцінки спожитих виробничих запасів. Підприємства під час визначення облікової політики згідно з МСФЗ або П(С)БО можуть обирати один з таких способів для визначення собівартості запасів (формули собівартості):

1) конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості (для одиниць запасів, які не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів);

2) «перше надходження – перший видаток» (ФІФО);

3) середньозваженої собівартості;

4) метод стандартних витрат;

5) метод роздрібних цін, можуть використовуватися для зручності, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості [47; 73].

Середньозважена собівартість може бути обчислена на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання [47].

На думку деяких дослідників, в умовах інфляції оцінка матеріальних витрат за методом середньозваженої собівартості веде до невиправданого заниження собівартості продукції та, як наслідок, до невиправданого завищення прибутку та податку на прибуток [90].

5. Вибір методу визнання доходів від реалізації продукції. Раніше, п. п. 11.3.1 п. 11.3 ст. 11 Закону України № 334/94-ВР від 28.12.1994 «Про оподаткування прибутку підприємств», який втратив чинність з 01.04.2011, було передбачено, що датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку [77].

Станом на теперішній час, згідно з п. 137.1 ст. 137 Податкового кодексу України дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар [70].

Отже, при діючому методі визнання доходів від реалізації продукції величина нарахованого прибутку не підкріплена реальним надходженням грошової маси на підприємство, оскільки цей метод ініціює відтік грошової маси за рахунок прискорення платежів до бюджету за податком на прибуток.

Невелика відтермінування платежів покупцями може викликати погіршення фінансового стану підприємства. Тому такий метод стимулює підприємства до переходу на попередню оплату продукції, що не відповідає умовам ринкової економіки.

6. Вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання. Розподіл непрямих витрат за об'єктами обліку та калькулювання може здійснюватися пропорційно основної заробітної плати виробничих робітників, пропорційно виробничій собівартості або іншими методами, які відображають особливості цього виробництва. Спосіб розподілу непрямих витрат суттєво впливає на точність вирахування собівартості та рентабельності окремих видів продукції, робіт, послуг [100, с. 193-194].

Окрім перерахованих методів, на фінансові результати впливають обрані підприємствами методи оцінки нематеріальних активів та способів нарахування по ним амортизації, розміри резервів майбутніх витрат та платежів, методи визначення величини резерву сумнівних боргів та інше.

Отже, наведений перелік основних способів впливу облікової політики підприємства на величину його прибутку (який не є вичерпним) підтверджує висновок про те, що важливе значення у діяльності керівників та бухгалтерів підприємства має формування такої облікової політики, яка не тільки дозволить отримувати за допомогою бухгалтерського обліку повну та об'єктивну інформацію щодо фінансових результатів, але й обрати оптимальну схему оподаткування прибутку підприємства та уникнути необґрунтованого завищення або заниження показників прибутку, що особливо актуально у зв'язку з перспективами використання прибутку, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, як бази розрахунку податку на прибуток.

Перехід вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності потребує внесення змін до його облікової політики, які, перш за все, передбачають застосування суб'єктом господарювання під час ведення обліку, при складанні та поданні фінансової звітності, принципів, основ та правил передбачених міжнародними стандартами.

Міжнародні стандарти не передбачають (але й не забороняють) складання окремого розпорядчого документа про облікову політику підприємства. Під час визначення облікової політики підприємства за міжнародними стандартами, доцільним є прийняття за основу документа, який визначає облікову політику

за національними стандартами: його положення, що не суперечать міжнародним стандартам необхідно залишити без змін. Принципи обліку, які не відповідають МСФЗ необхідно змінити, при цьому, якщо правила обліку певних операцій мають великі відмінності, необхідно використати той варіант, що призведе до мінімуму витрат праці та матеріальних ресурсів на трансформацію звітності.

Висновки до розділу 1

1. 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.

2. Встановлено, що не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольняв би всі інформаційні потреби користувачів. Виділення трьох концепцій відображення прибутку: синтаксичної, семантичної і прагматичної є значним внеском у розвиток бухгалтерського обліку. Проте в рамках розглянутих концепцій не приділяється увага формуванню інформації про прибуток для цілей оподаткування, хоча на практиці цьому показнику відводиться значна роль.

3. Доведено, що закріплені в розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності можуть впливати на величину фінансового результату основними з них є: методи амортизації основних засобів, методи переоцінки основних засобів, порядок списання витрат по ремонту основних засобів, методу оцінки спожитих виробничих запасів, вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Методичні підходи до визнання та класифікації доходів, витрат, фінансових результатів підприємства

У ринкових умовах господарювання в Україні підвищуються вимоги до процесу формування інформації про результати діяльності. У центрі наукових досліджень винесено питання щодо корисності та ефективності облікової інформації про результати діяльності підприємств різних форм власності та організаційних структур. Особливої актуальності ці питання набувають в процесі роботи з адаптації вітчизняної облікової практики з міжнародним досвідом.

Реформування бухгалтерського обліку пов'язано зі змінами у формуванні інформації про доходи, витрати, і врешті, про фінансові результати.

Відображення достовірних фінансових результатів – один з найбільш відповідальних аспектів бухгалтерського обліку. Формування показника фінансового результату – це підсумок порівняння визнаних доходів і витрат, а тому достовірність даного показника забезпечується через розуміння сутності об'єктів обліку.

Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати викладено у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 15 «Дохід» і 16 «Витрати». Норми цих Положень застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, незалежно від форм власності (за винятком бюджетних установ).

Відповідно до П(С)БО 15 – дохід визнається під час збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка

доходу може бути достовірно визначена [50]. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Однак, ці критерії потрібно застосовувати і до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції. Не визнаються доходами надходження від інших осіб, а саме суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентськими та іншим договорами; сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг; сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено договором; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів [50].

Оскільки ключовим аспектом у визначенні принципів нарахування та відповідності є момент виникнення відображенні доходів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, то на рис. 2.1 відображено умови визнання доходів згідно національних стандартів.

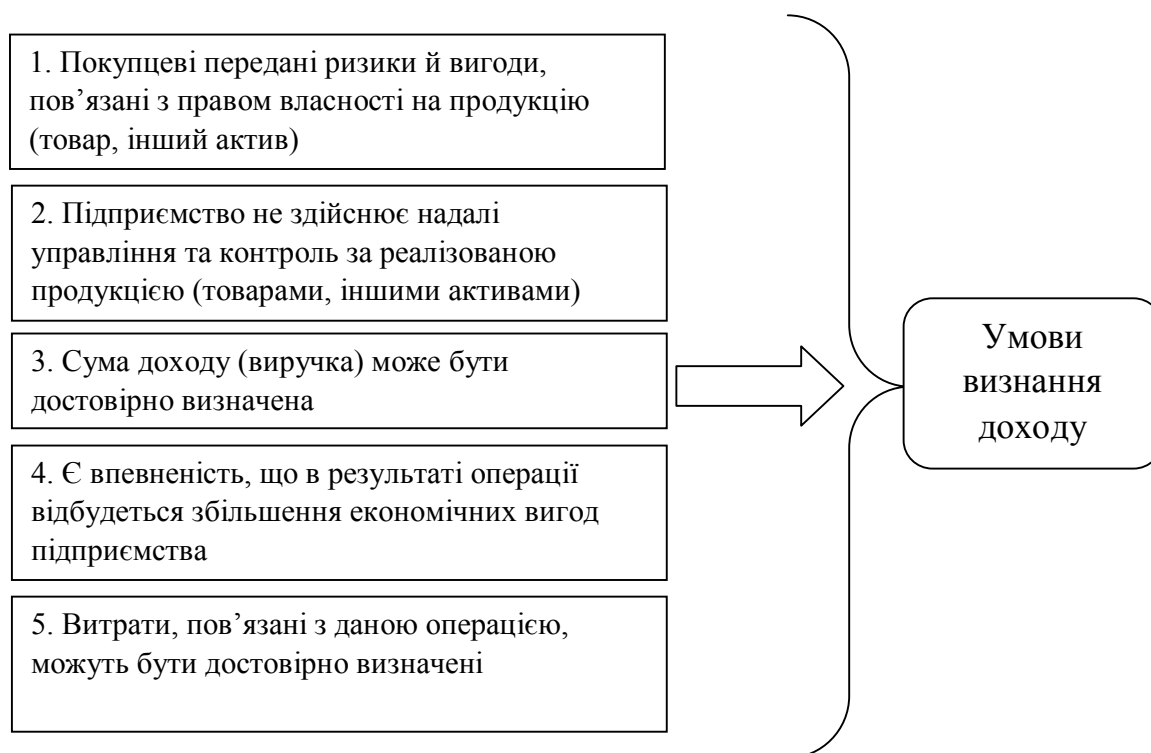


Рис. 2.1. Умови визнання доходів

Слід зазначити, що об'єктом зазначеного Положення є тільки процедура обліку доходу, сутність якого визначено в стандарті, як результат певних операцій та подій звичайної діяльності, за винятком доходу, який описаний іншими стандартами, зокрема П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 14 «Оренда», або доходу спеціалізованих галузей, діяльність яких не відображена в Положеннях.

Якщо основні правила та моменти визнання доходу регламентовано П(С)БО 15 «Дохід», то уточнення й конкретизацію цих правил встановлюють інші П(С)БО. У зв'язку з необхідністю обґрунтування правильності відображення у обліку інформації про доходи у таблиці 2.1 розглянуто його складові та моменти визнання на підставі П(С)БО.

Таблиця 2.1

Порядок визнання доходу згідно положень (стандартів)
бухгалтерського обліку

Вид доходу	Нормативна база	Визнання доходу
1	2	3
1. Дохід від реалізації товарів, робіт, готової продукції, Дохід від реалізації інших активів: Основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів Оборотних активів (придбаних не з метою для продажу) Фінансових інвестицій	П(С)БО 15 «Дохід»	П.8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається з наявності всіх наведених нижче умов: покупцеві передані ризики і винагороди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар) Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією; сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.
2. Дохід від реалізації послуг	П(С)БО 15 «Дохід»	П.10. дохід пов'язаний з наданням послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.
3. Дохід внаслідок обміну на інші активи	П(С)БО 15 «Дохід»	П.23. Сума доходу за бартерними контрактами визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
		П.9. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.
4. Дохід внаслідок продажу за договорами комісії, агентськими угодами	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	П.17 У статті «Інші вирахування з доходу» відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів, що за договорами належить комітентам, принципалам.
5. Дохід внаслідок орендних операцій: – Операційна оренда – Фінансова оренда	П(С)БО 14 «Оренда»	П.17. Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом. П.11 Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньої вартості вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка є фінансовим доходом орендодавця.
6. Дохід внаслідок передачі в користування нематеріальних активів	П(С)БО 15 «Дохід»	Роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди
7. Дохід від участі в капіталі	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	П.12 балансова вартість фінансових інвестицій збільшується на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку об'єкта інвестування за звітний період із включенням цієї суми до складу доходу від участі в капіталі.
8. Доходи, пов'язані з дивідендами за результатами фінансових інвестицій	П(С)БО 15 «Дохід» П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату П.7. Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями відображаються як фінансовий дохід інвестора.
9. Дохід внаслідок безкоштовно отриманих активів: оборотних активів; необоротних активів; грошових коштів		Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку порядок визнання доходу не встановлено
10. Дохід внаслідок цільового фінансування	П(С)БО 15 «Дохід»	П.16 цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не буде підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування П.17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
11. Дохід внаслідок переоцінки (уцінки) необоротних активів фінансових інвестицій	П(С)БО 7 «Основні засоби»	П.20. У разі наявності (на дату проведення чергової останньої дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкту і відновлення корисності, сума останньої дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду.
12. Дохід внаслідок визначення курсових різниць: <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>✚ Операційна різниця</p> <p>✚ Неопераційна різниця</p> </div> <div style="width: 30%;"> <p>курсова різниця</p> <p>курсозна змін валютних курсів»</p> </div> </div>	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	П.8 курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів. Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів.
13. Дохід внаслідок відшкодування визнаних витрат: відшкодування втрат по списаних запасах Відшкодування раніше списаної дебіторської заборгованості Сторнування залишку забезпечення на дату балансу	П(С)БО 9 «Запаси» П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» П(С)БО 11 «Зобов'язання»	П 27 після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості і доходу звітного періоду. П.9. сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів. П 18. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.
16. Інші види доходу Визнання доходу від непогашеної кредиторської заборгованості	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	П.5 Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Визнані доходи класифікують в бухгалтерському обліку згідно вимог П(С)БО 15 «Дохід» за такими групами (рис.2.2).

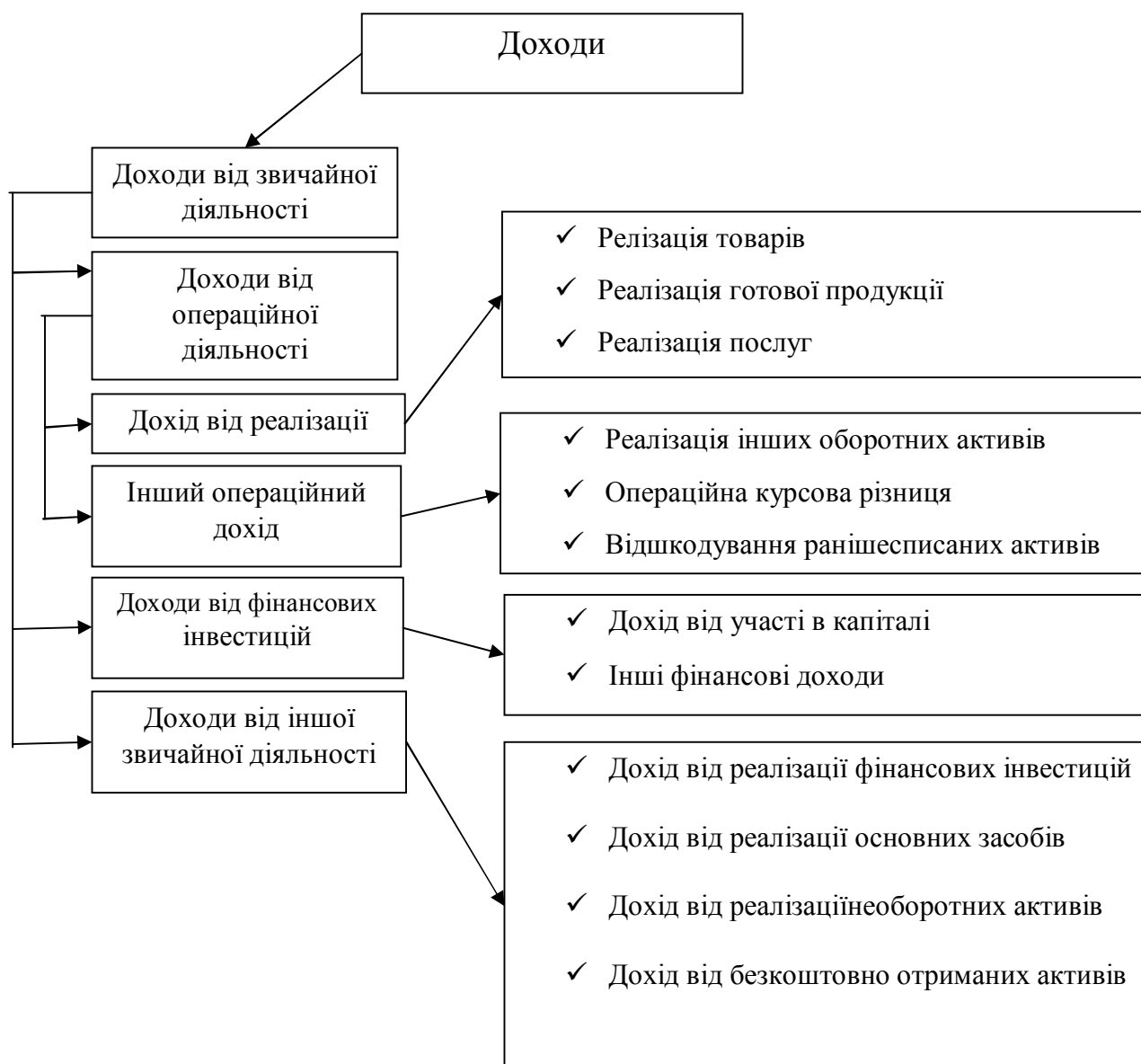


Рис. 2.2. Класифікація доходів

В даному стандарті вказано, що склад доходів, які відносяться до відповідної групи, встановлено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Втім, необхідно підкреслити, що згідно Положення доходи класифікуються за такими групами: доходи від звичайної діяльності, доходи від операційної діяльності, дохід від реалізації, інший операційний дохід, доходи від фінансових інвестицій, доходи від іншої звичайної діяльності [50].

Зазначимо, що в звіті про фінансовий результат визначається показник чистого прибутку (збитку) наростаючим підсумком за наступними проміжними

показниками: валовий прибуток підприємства – результат від реалізації товарів (робіт, послуг), фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат від звичайної діяльності; фінансовий результат (чистий прибуток чи збиток) – як результат діяльності підприємства в цілому за звітний період.

При вивченні та аналізі вимог П(С)БО 15 «Дохід» можна сказати, що дохід від звичайної діяльності визнається, виходячи з економічної суті кожної окремої операції та класифікується за групами згідно джерел одержання доходу, зокрема від реалізації активів і надання послуг, внаслідок використання активів іншими сторонами і визнаних доходів внаслідок цільового фінансування. Таким чином, кожний вид доходу повинен класифікуватися за групами з врахуванням джерел одержання. За вимогами інших П(С)БО підприємства визнають доходи внаслідок дооцінки активів, безкоштовного отримання активів, відшкодування іншими сторонами визнаних підприємством втрат. Правила та момент визнання доходів від інших операцій тільки частково визнано положеннями (стандартами), але не завжди визнано класифікаціями за групами, які встановлені П(С)БО 15 «Дохід». У окремих випадках порядок визнання доходів уточнюється Інструкцією по застосуванню Плану рахунків. Наявність розбіжностей пояснюються передусім різними трактуваннями економічної суті доходу, а також новими підходами до методики обліку доходів, запровадженими національними стандартами обліку.

Важливою умовою раціональної організації обліку є науково обґрунтована класифікація доходу за вище переліченими групами. Вона необхідна для правильного розуміння інформації користувачами, підвищення її якості і достовірності. У зв'язку з цим виникає необхідність проаналізувати класифікацію доходів згідно вимог П(С)БО.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. До звичайної відносяться: операційна, фінансова і інвестиційна діяльність. До

складу операційної діяльності включаються доходи від основної і іншої операційної діяльності. Основна діяльність – операції пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують отримання основної частини доходу [50].

Діяльність ТОВ «Мандрівець» пов'язана з виданням навчальної, навчально-методичної та довідкової літератури для учнів, учителів, методистів загальноосвітніх навчальних закладів, вихователів, педагогів і керівників дошкільних навчальних закладів, а також студентів і науковців.

Визнані доходи від основної діяльності на ТОВ «Мандрівець» формуються за рахунок доходу (виручки) від реалізації товарів; доходу від реалізації готової продукції; доходу від виконання робіт, надання послуг. Згідно вимог П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів) визнається наявності всіх наведених нижче умов, а саме: покупцеві передані суттєві ризики і винагороди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив); підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами (активами); сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства; витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [50]. Сума доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) відображається в Звіті про фінансові результати. У звіті також виокремлено два показники: дохід (виручку) від реалізації й чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції відповідних податків, зборів, повернення товарів від покупців, інші вирахування з доходу.

До складу інших операційних доходів товариства відноситься дохід від реалізації виробничих запасів; дохід від операційної оренди активів; дохід від

операційної курсової різниці; дохід від списання невідшкодованої кредиторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності; одержані штрафи, пені, неустойки; відшкодування раніше списаних оборотних активів (надходження боргів, списаних, як безнадійні); інші доходи від операційної діяльності.

Інша звичайна діяльність, згідно П(С)БО включає такі групи доходу: дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи. Згідно Положення до складу фінансових доходів включаються доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі) зокрема: дивіденди отримані, відсотки, отримані за борговими цінними паперами, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери [50].

З метою надання можливості користувачам приймати рішення щодо купівлі, утримування або продажу фінансових інвестиції необхідно визначити дохід від участі в капіталі. Визначення методу участі в капіталі наведено в НП(С)БО 1: «Загальні вимоги до фінансової звітності» – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення бо зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування [51].

Метод участі в капіталі застосовується для обліку інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства. Дохід по методу участі в капіталі визнається згідно П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». На дату балансу фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкту інвестування, окрім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу від

участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Згідно класифікації встановленої П(С)БО, крім доходу від участі в капіталі і фінансового доходу, в звіті про фінансові результати відображається окрема група доходу – інший дохід. До складу іншого доходу від звичайної діяльності включається: дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від реалізації основних засобів, дохід від реалізації нематеріальних активів, дохід від безкоштовно отриманих активів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з нею [51].

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без здійснення витрат. Під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). У бухгалтерському обліку витрати класифікують (рис.2.3)

Основним принципом формування витрат і визначення фінансового результату є співставлення витрат з доходами, для одержання яких вони понесені за звітними періодами. За такого підходу доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження грошових коштів чи інших активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16.



Рис.2.3 Класифікація витрат

Облік витрат базується на загальних принципах і підходах, тобто на загальних методологічних засадах. Для цього необхідно конкретизувати такі поняття як: капіталізовані витрати і витрати звітного періоду, зменшення доходу і витрати, які зменшують власний капітал (рис. 2.4).

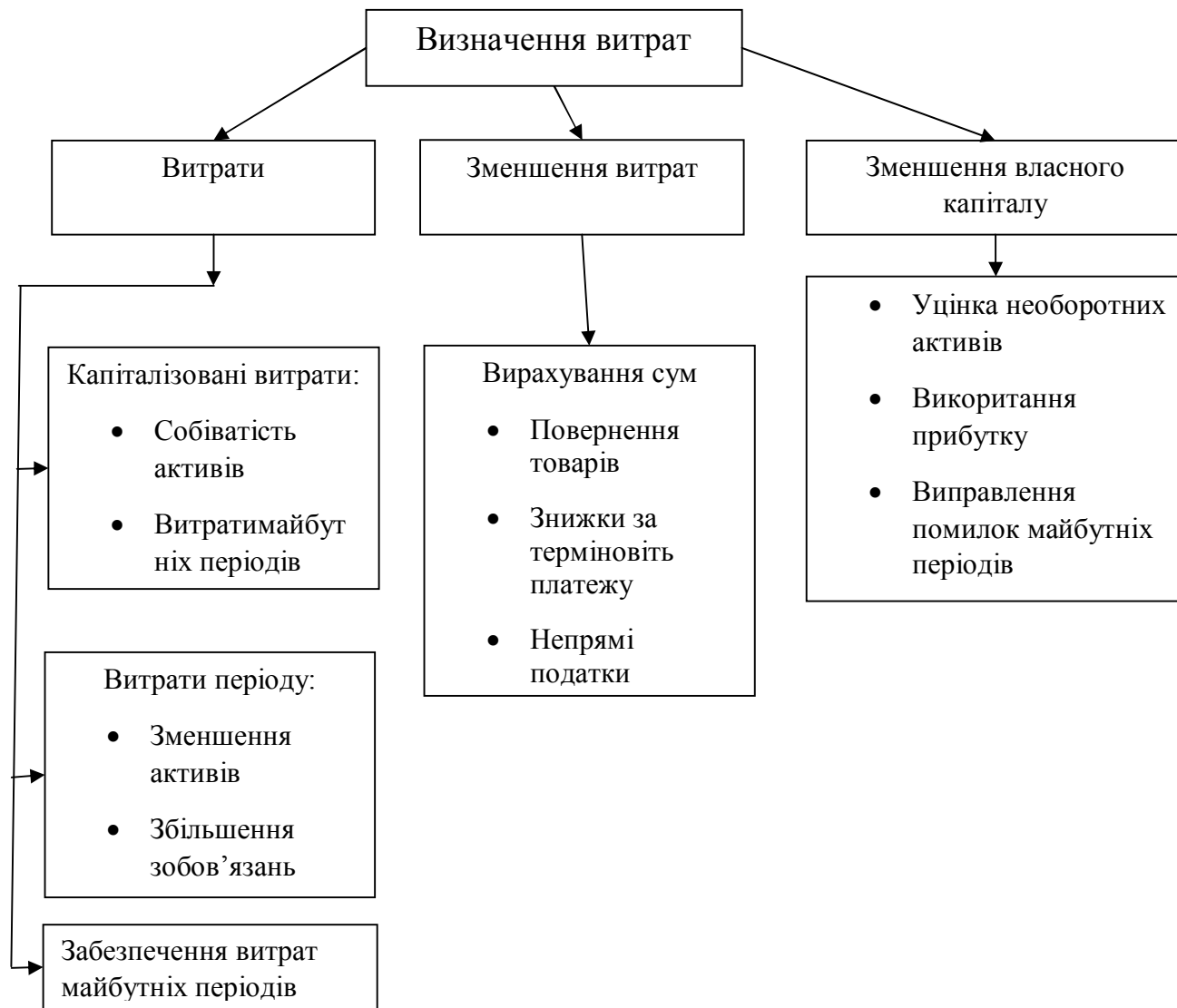


Рис. 2.4. Порядок визнання витрат в бухгалтерському обліку

Капіталізовані витрати – вартість активів (товарів) у грошовому виразі, які вже одержані чи ті витрати, які принесуть економічні вигоди у майбутніх періодах. Якщо витрати, понесені в одному звітному періоді, принесуть доходи в майбутніх звітних періодах, то такі витрати підлягають капіталізації, тобто включаються до складу активів підприємства чи виробничої собівартості

готової продукції. Капіталізовані витрати накопичуються протягом певного періоду та формують первісну вартість необоротного чи оборотного активу.

До витрат майбутніх періодів відносяться суми витрат, визнаних (нарахованих) в обліку відповідно до встановленого порядку, але тільки ті, що не пов'язані із формуванням доходів звітного періоду. Витрати майбутніх періодів розподіляються між звітними періодами у випадку, коли вони обумовлюють одержання економічних вигод протягом певних періодів. Таким чином, витрати майбутніх періодів, як і капіталізовані витрати не впливають на фінансовий результат звітного періоду. Витрати звітного періоду – це витрати того періоду, в якому вони були здійснені і класифікуються на дві основні складові: витрати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Класифікація витрат від звичайної діяльності за групами встановлюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку [50]. Витрати звітного періоду мають різне цільове спрямування, але найбільш загальним і принциповим є їх класифікація на витрати від операційної діяльності, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати та надзвичайні витрати, а також витрати з податку на прибуток.

Склад витрат операційної діяльності і їх класифікація за групами встановлена П(С)БО16 «Витрати». Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати [88].

Фінансові витрати визнаються відповідно до методологічних засад, встановлених НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 14 «Оренда». Вказана група об'єднує витрати підприємства, що пов'язані з залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі визначаються з метою визнання доцільності утримування фінансової інвестиції. Якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковується методом участі в капіталі є збиток, то свою

частку збитків інвестор відображає на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Надзвичайні події для кожного підприємства класифікуються на основі професійних суджень і при цьому беруться до уваги всі факти, що відносяться до конкретної ситуації. В результаті одна і та ж подія може бути надзвичайною для одного підприємства і звичайною для іншого. Доходи й витрати від надзвичайних подій в бухгалтерському обліку і відповідно в Звіті про фінансові результати відображається окремо з урахуванням податку на прибуток, який виникає внаслідок надзвичайних операцій.

Серед провідних економістів в даний час нема єдиного погляду на ознаки і порядок класифікації витрат. З огляду на поставлені цілі, як підкреслює Я. В. Соколов, можна створити безліч класифікацій. До найбільш поширених ним віднесено такі ознаки класифікації: за типом фактів господарської діяльності: операції і події; за періодами: минулі, поточні, майбутні; по відношенню до балансу: капіталізовані і некапіталізовані; за еластичністю: перемінні і постійні; за методикою розподілу: комплексні і ідентифіковані; по очікуванню: ординарні і екстраординарні; за стадіями: виробництва, обігу, розподілу, споживання; за видами витрат: матеріали, заробітна плата, амортизація, накладні витрати; за відношенням до грошових коштів: монетарні і немонетарні; за значимістю: суттєві і несуттєві [80, с. 34].

Зазначені класифікації в сукупності відображають складне переплетіння інтересів осіб, які беруть участь у господарській діяльності та прийнятті управлінських рішень.

Різні групи користувачів потребують різної інформації. У цьому зв'язку загальну сукупність усієї обліково-аналітичної інформації про витрати з урахуванням запитів користувачів слід по-різному класифікувати та відображати в обліку також по-різному. Отже, в основу організації обліку витрат покладено систему їх класифікації за різними ознаками, що забезпечує глибше вивчення складу та характеру витрат та дає змогу посилити контроль за ними у практиці економічної роботи.

Таким чином, методичні та організаційні засади обліку доходів, витрат, повинні забезпечити: більш високу ступінь достовірності й об'єктивності інформації про доходи і витрати від звичайної діяльності; раціоналізацію порядку класифікації доходів і витрат за групами відповідно до економічної сутності господарських операцій

Сьогодні в обліку фінансових результатів існує багато протиріч. Це стосується, насамперед, доходів та витрат, які формують фінансових результат діяльності підприємства. Уведення національних облікових стандартів призвело до виникнення багатьох питань стосовно їх практичного використання.

Основною проблемою обліку витрат і доходів підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. На даний момент рівень невідображення доходів в країні коливається від 30 до 70%, а витрат – від 10 до 50%. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до оплат по оплаті праці. Основними причинами цього є значні відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, відсутність дієвої нормативно-правової бази, низький рівень контролю. Що ж стосується доходів підприємства, то найбільшою проблемою є заниження виручки від реалізації продукції, що тягне за собою і заниження бази для оподаткування підприємств податком на додану вартість.

На сьогодні в Україні достатня нормативно-законодавча база з питань обліку доходів дає підприємствам можливість вибору облікового методу, який безпосередньо впливає на фінансовий результат. Але при цьому відсутність контролю за витратами і доходами залишається не менш важливою проблемою обліку. Відомо, що вітчизняна продукція є більш матеріаломісткою порівняно з закордонною. Це можна пояснити тим, що значна частина сировини та матеріалів, що списується на витрати підприємства, в основному розкрадається або використовується для виробництва продукції, яка не відображається в обліку. Таким чином підприємство ухиляється від сплати податків [2]. Тому

нормативна база України потребує подальшого перегляду стандартів обліку з метою запобігання тіньової економіки. При цьому важливим інструментом в удосконаленні обліку доходів від операційної діяльності підприємств є чіткий контроль за вибраними методами і методиками, що дозволить ефективно побудувати обліковий процес та достовірно оцінити фінансові результати підприємства.

Таким чином проаналізувавши основні проблеми організації обліку доходів підприємства в Україні можна зробити висновок, що система обліку доходів потребує значного доопрацювання та удосконалення. Вирішення ряду питань дозволить державі в повній мірі регулювати та контролювати діяльність підприємств, цим самим запобігаючи розвитку тіньової економіки. Оскільки Україна стоїть на шляху Євроінтеграції то необхідною умовою в удосконаленні організації обліку доходів є узгодження національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними.

2.2. Облік фінансових результатів за видами діяльності підприємства

Згідно Господарського Кодексу «вид господарської діяльності – це об'єднання ресурсів (устаткування, технологічних засобів, сировини та матеріалів, робочої сили) для створення виробництва певної продукції або надання послуг». Окремий вид діяльності може складатися з єдиного простого процесу або охоплювати ряд процесів, кожний з яких входить до відповідної категорії класифікації [18, с. 256].

У п. 2 та 3 ст. 259 ГКУ також зазначено, що у правовому регулюванні господарської діяльності та у здійсненні державного управління народним господарством мають ураховуватися особливості здійснення суб'єктами господарювання окремих видів діяльності та для віднесення суб'єкта господарювання до відповідної категорії обліку визначаються основні, другорядні та допоміжні види господарської діяльності.

Згідно з наказом Держкомстату України основний вид економічної діяльності – вид діяльності статистичної одиниці, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість (або визначений інший критерій); другорядний вид економічної діяльності – будь-який інший (крім основного) вид економічної діяльності статистичної одиниці з виробництва товарів або надання послуг; допоміжні види економічної діяльності – види діяльності, які здійснюються переважно у сфері обслуговування виробництва та призначаються для використання тільки цією одиницею.

Більше того, усі наведені раніше види діяльності підприємства на законодавчому рівні є об'єктами класифікації у КВЕД, яка затверджується центральним органом виконавчої влади з питань стандартизації та має статус державного стандарту. Ці види діяльності є однаковими для підприємств усіх організаційно-правових форм. Тобто, термін «вид діяльності» більше призначений для забезпечення статистичною інформацією, яка задовольняє потреби учасників господарських відносин, а не для потреб класифікації типів діяльності у фінансовому обліку.

Водночас, бухгалтерськими законодавчими нормами передбачені інші визначення діяльності підприємства з наданням їм різних характеристик та ознак.

Зауважимо, що в МСБО 1 «Подання фінансових звітів», де наводяться мінімальні вимоги щодо відображення складових доходів і витрат у Звіті про прибутки та збитки, так і передбачено, що звіт про фінансові результати може бути поданий як за елементами, так і за характером діяльності.

Схематично затверджену на законодавчому рівні класифікацію діяльності підприємства за характером можна подати у вигляді рис. 2.5.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку статутну діяльність підприємства. Прикладом звичайної діяльності на ТОВ «Мандрівець» є виробництво та реалізація продукції, розрахунки із постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносять також списання знецінених запасів,

курсів різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушенням податкового законодавства та інші операції, що супроводжують цю діяльність. Звичайна діяльність поділяється на операційну та не операційну (фінансову та інвестиційну).

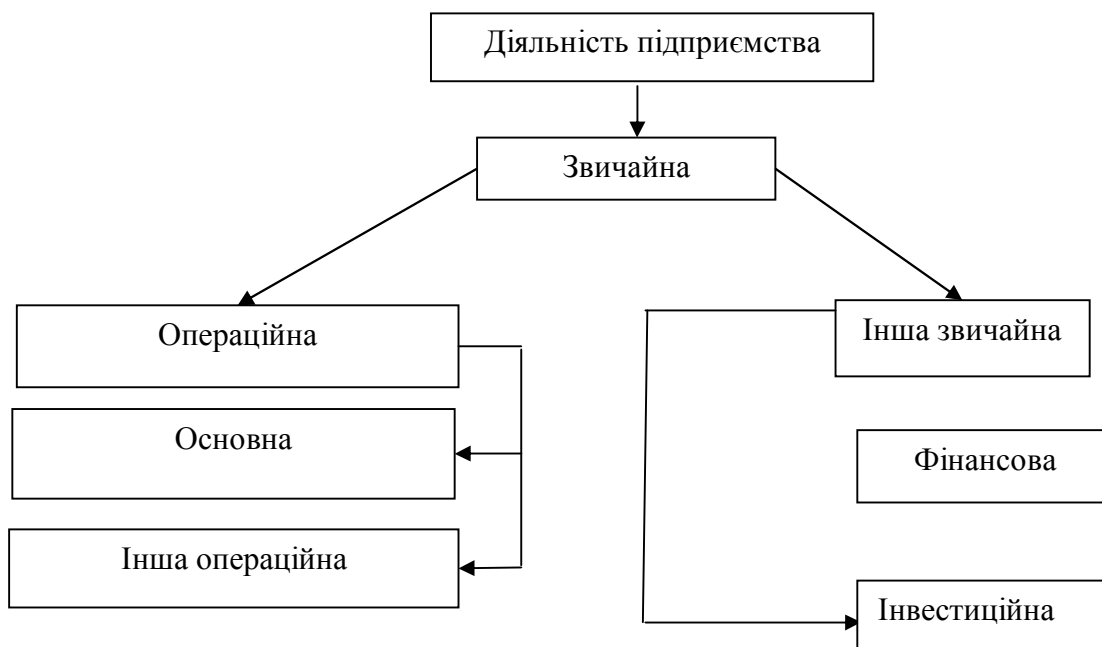


Рис. 2.5. Законодавчо затверджена класифікація типів діяльності підприємства за характером діяльності

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов’язаних із виробництвом або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. На ТОВ «Мандрівець» це є випуск навчальної, навчально-методичної та довідкової літератури для учнів, учителів, методистів загальноосвітніх навчальних закладів, вихователів, педагогів і керівників дошкільних навчальних закладів, а також студентів і науковців. Облік доходів та витрат від основної діяльності на товаристві акумулюється на рахунках, що наведено на рис. 2.6.

До операційної діяльності відноситься основна діяльність, пов’язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є

визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Як видно на рис. 2.6, доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) обліковуються відповідно до собівартості зазначених позицій. Усі інші витрати підприємства, пов'язані з комерційним просуванням продукції на ринку, та адміністративні витрати не зіставляються з доходами, а є витратами періоду та відразу списуються на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Як справедливо зазначає М. А. Проданчук, «така методика визначення фінансового результату наближена до методик, які широко застосовуються в розвинених країнах світу. Вона передбачає визначення не фактичної собівартості реалізованої продукції, а лише неповної виробничої собівартості» [74, с. 40].

Втім автор також підкреслює, що відображення на результативному рахунку виручки від реалізації продукції за кредитом та повної фактичної собівартості за дебетом дало б змогу спростити процедуру обліку, а результативний рахунок за такого розподілу доходів та витрат мав би більш якісну інформацію, потрібну менеджерам для організації аналізу та контролю. Ми ж виступаємо проти такого підходу, адже при калькулюванні неповної виробничої собівартості до уваги беруться в основному обов'язкові складові щодо виробництва продукції в певному співвідношенні та пропорціях згідно з рецептурою тощо. Як наслідок, на різних підприємствах неповна виробнича собівартість однакової одиниці продукції має коливатися з незначним відхиленням тому бути зіставною та порівнянною з іншими виробниками, бюджетними та фактичними даними тощо.



Рис. 2.6. Рахунки обліку доходів і витрат основної діяльності

Адміністративні витрати та витрати на збут є більш змінювані та менш постійні за своєю структурою та природою, позаяк вони можуть суттєво коливатися та здебільшого залежать від менеджменту організації.

Для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати». Згідно з нормами П(С)БО 16 до адміністративних витрат підприємства належать витрати, що наведені в рис. 2.7.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження та

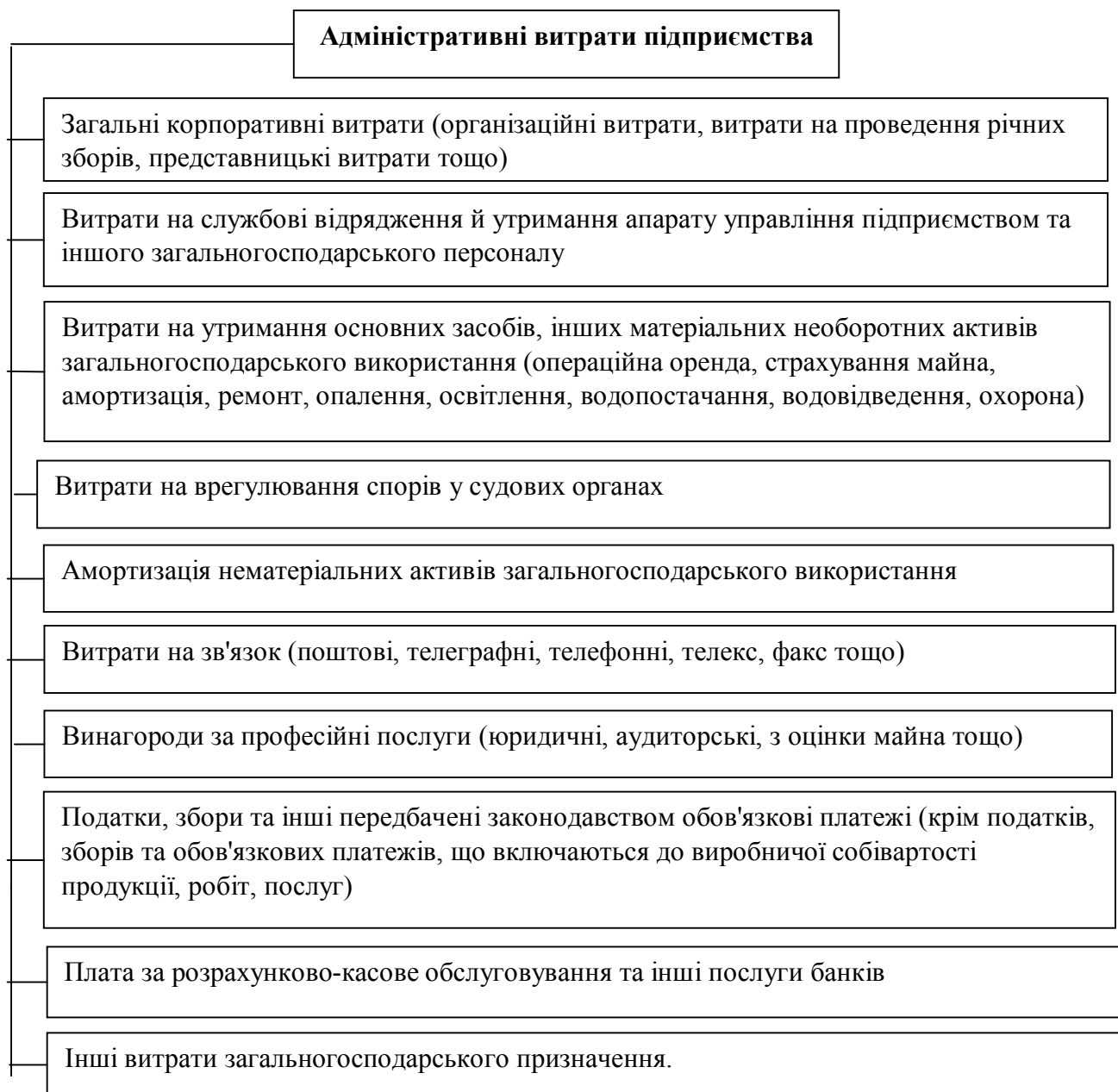


Рис. 2.7. Склад адміністративних витрат підприємства згідно з П(С)БО 16

утримання апарату управління підприємством 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 тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо); амортизація

нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі; плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення [89].

У свою чергу, витрати на збут відповідно до П(С)БО 16 включають інші за своєю природою витрати підприємства, подані на рис. 2.8.

До таких витрат належать витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідженні (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; витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортування продукції відповідно до умов договору; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт і послуг [46]. Для обліку витрат на збут товариства використовує рахунок 93 «Витрати на збут».

Отже, склад адміністративних витрат та особливо витрат на збут є досить різномірний та охоплює широкий спектр витрат підприємства. Більше того, зазначені витрати становлять значну частину загальних операційних витрат підприємства і за належних обліку, аналізу та контролю слугують потужним рушієм у поліпшенні фінансових результатів підприємства.

Облік витрат від іншої операційної діяльності акумулюється на рахунках, наведених на рисунку 2.9.



Рис.2.8 Витрати на збут

До інших операційних витрат включаються витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу

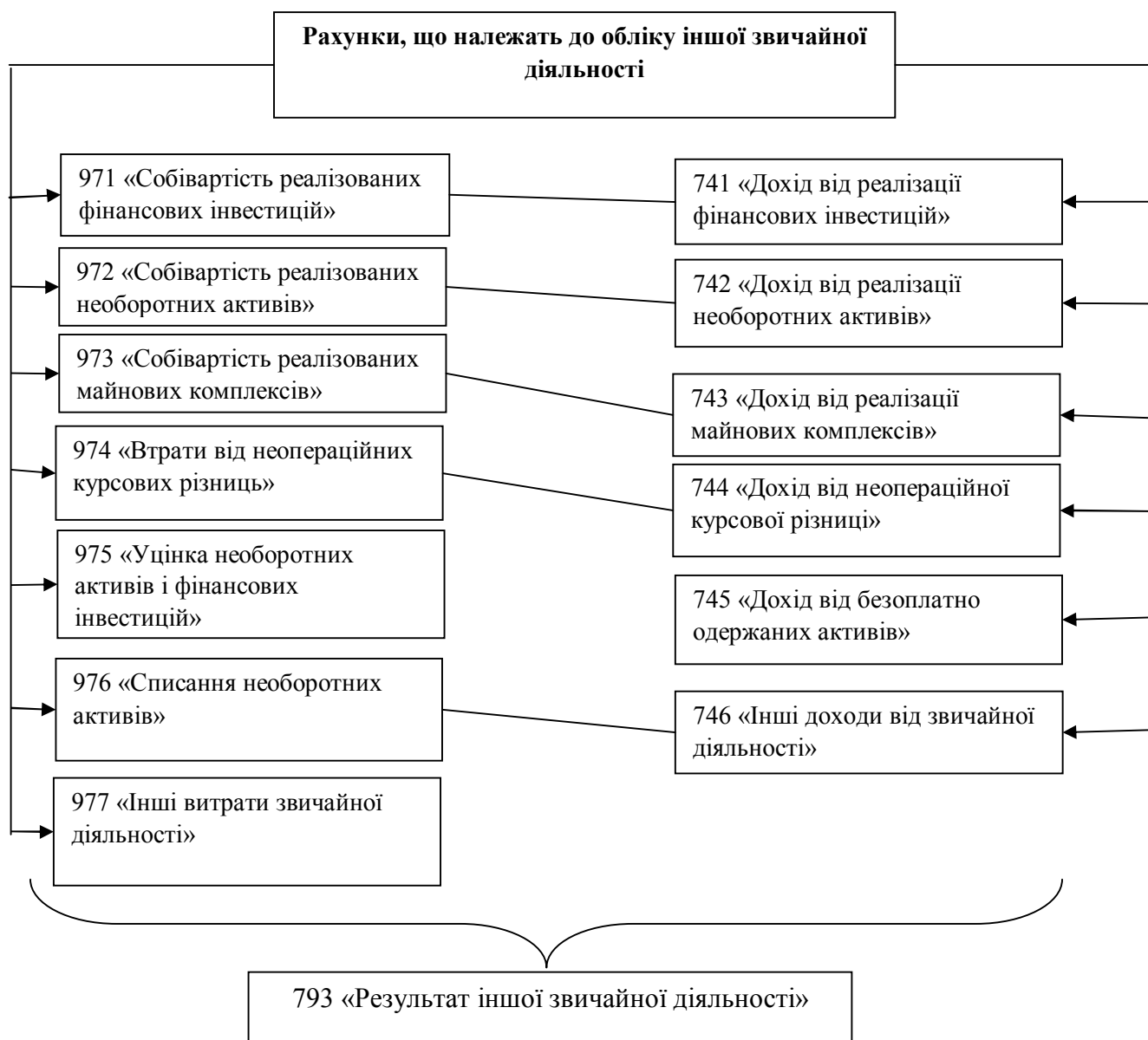


Рис. 2.9. Рахунки обліку доходів і витрат іншої звичайної діяльності

іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу; суми безнадійної заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності. Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». На цьому рахунку обліковують витрати операційної діяльності, які

не знайшли свого відображення на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

До складу інших операційних доходів відносять дохід від операційної оренди активів, дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів. Обліковий процес іншої операційної діяльності ТОВ «Мандрівець» відображає на рахунках «Інші витрати операційної діяльності», «Інші доходи від операційної діяльності». Кредитове та дебетове сальдо рахунків перераховують на рахунок «Фінансові результати».

Якщо проаналізувати структуру субрахунків обліку іншої операційної діяльності, то можна зробити висновок, що не всі субрахунки даної групи мають відповідний контр-субрахунок доходів чи витрат.

Однак, якщо, наприклад, для субрахунків 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» чи 944 «Сумнівні та безнадійні борги» наявність такого субрахунку є непотрібною, то про субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів» такого сказати не можна, адже виходить, що облік доходів від операційної оренди ведеться на рахунку 71 «Інший операційний дохід», а облік витрат, пов'язаних, наприклад, із ремонтом наданих в операційну оренду активів, власник буде відображати на рахунках основної діяльності 91, 92, 93.

Як наслідок, такі витрати можуть відобразитися, наприклад, у собівартості реалізованої продукції.

Законодавчо затверджений облік витрат від фінансової діяльності акумулюється на рахунках, наведених на рис. 2.10. Доходом від участі в капіталі є дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Для обліку такого доходу призначений рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», який має такі субрахунки: 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства», 722 «Дохід від спільної діяльності», 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведуть за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Для обліку втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, використовують рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі».

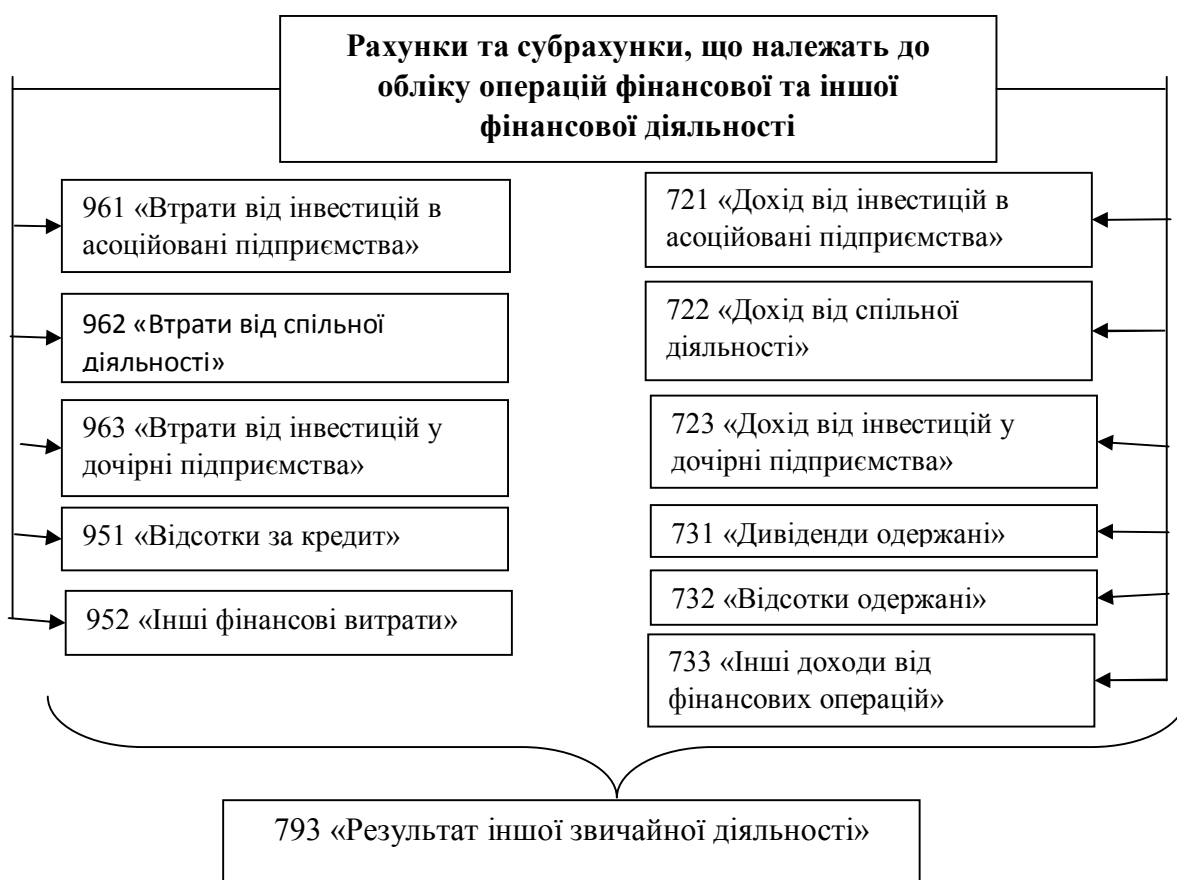


Рис. 2.10. Рахунки обліку доходів і витрат фінансової діяльності

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», призначено рахунок 73 «Інші фінансові доходи», до якого відкривають такі субрахунки: 731 «Дивіденди одержані», 732 «Відсотки одержані», 733 «Інші доходи від фінансових операцій». За дебетом рахунку 73 відображають

списання інших фінансових доходів на рахунок фінансових результатів; дебет рахунку 73, кредит рахунку 79. Аналітичний облік інших фінансових доходів ведуть за об'єктами інвестування.

Доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, обліковують на рахунок 74 «Інші доходи». На цьому рахунку за відповідними субрахунками відображають доходи від реалізації фінансових інвестицій, відновлення корисності активів, неопераційної курсової різниці, безоплатно одержаних активів, інші доходи від звичайної діяльності. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Для обліку таких витрат використовують рахунок 97 «Інші витрати».

Аналізуючи операції фінансової діяльності, ми вважаємо за потрібне звернути увагу на те, що з 2007 р. в Україні запроваджено альтернативний метод обліку фінансових витрат. Це передбачено наказом Мінфіну України від 28.04.06 р № 415, яким затверджено П(С)БО 31 «Фінансові витрати». У ньому зазначено, що фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони нараховані, крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає включення фінансових витрат до первісної вартості активу.

При віднесенні витрат на відсотки чи інших фінансових витрат підприємства до первісної вартості кваліфікаційного активу підприємству треба буде робити запис: дебет рахунків обліку кваліфікаційних активів та кредит 95 «Фінансові витрати». Зазначимо, що така кореспонденція чинним законодавством не передбачена, тому необхідно внести відповідні зміни до Інструкції № 291.

Вважаємо, що субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати», які затверджені Інструкцією № 291 не відповідають визначеним в ній рахункам обліку доходів та витрат, оскільки на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» об'єднані два види діяльності підприємства – основна та інша

операційна, а субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» включає три види діяльності – інвестиційну, іншу та надзвичайну, що на думку автора статті, ускладнює процедуру визначення фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства. Головним завданням бухгалтерського обліку фінансового результату діяльності підприємства є забезпечення прозорості та достовірності його формування, що значним чином залежить від обґрунтованого співставлення доходів та витрат від різних видів діяльності. Виходячи з цього, вважаємо за необхідне привести у відповідність субрахунки для обліку фінансових результатів рахункам обліку доходів і витрат, що визначені Інструкцією № 291, на основі яких формується кінцевий результат діяльності підприємства.

Так, виходячи з вищевикладеного пропонуємо назву субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» змінити на назву «Фінансовий результат від операційної діяльності» та ввести до нього аналітичні рахунки 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності» та 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності». Облік фінансового результату від фінансової діяльності здійснювати на субрахунку 792, фінансового результату від інвестиційної діяльності – на субрахунку 793, фінансового результату від іншої діяльності – на субрахунку 794 з однойменними назвами. Запропоновані субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно затвердити в наказі про облікову політику та ввести до робочого плану рахунків досліджуваного підприємства.

Підсумовуючи розгляд даного питання, слід підкреслити, що порядок обліку фінансових результатів, як і будь-яких інших об'єктів обліку, ніколи не набуде ідеального вигляду, оскільки постійно вдосконалюються стандарти обліку; змінюються потреби користувачів фінансової інформації, тобто трансформується саме середовище обліку. Однак і в наявних умовах завжди необхідно намагатися дотримувати основних постулатів обліку фінансових результатів та логічно керуватися нормами чинного законодавства з метою подання у фінансовій звітності повної, правдивої та неупередженої інформації.

2.3 Особливості формування та облік фінансових результатів діяльності підприємств

Принцип періодичності є одним із головних принципів обліку, який надає можливість поділити на визначені періоди діяльність підприємства, щоб визначити його фінансовий результат. Звітним періодом виступає календарний рік, також існують проміжні періоди – квартали.

Результати роботи підприємства на практиці обраховують кожного місяця. На підприємстві залежно від одержаного фінансового результату розраховують податок на прибуток, проводять аналіз показників ефективності діяльності та планування напрямків діяльності та їх обсягу, коригують роботу підприємства у даному періоді. Всі ці заходи дозволяють виявити можливі прорахунки, прибутковість підприємства або ризик неотримання рентабельності підприємства, який може виникнути.

Календарний рік є звітним періодом, за яким складається річна фінансова звітність. Перший звітний період нового підприємства може бути меншим за дванадцять місяців, проте ні в якому разі не може бути п'ятнадцять місяців. Період, який охоплює термін з початку року до часу ліквідації підприємства є звітним періодом підприємства, що заплановано ліквідувати.

Фінансова звітність за рік містить визначений законодавством склад:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1).
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2).
3. Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3).
4. Звіт про власний капітал (форма № 4).
5. Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Принципи складання звітності містяться у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Перед початком формування фінансової звітності підприємство зобов'язане здійснити інвентаризацію активів і зобов'язань для забезпечення впевненості у достовірності показників бухгалтерського обліку. Порядок

оформлення інвентаризації та її проведення визначається Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань.

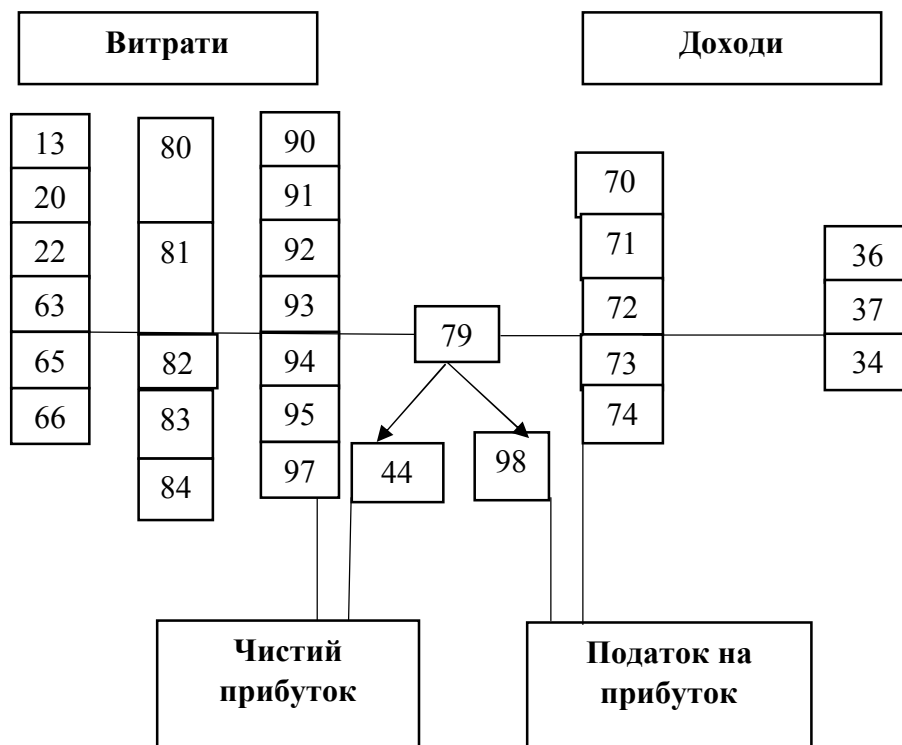


Рис. 2.12. Порядок формування фінансових результатів згідно з П(С)БО [40, с. 61]

Звіт про фінансові результати (форма № 2) складають накопиченим підсумком з початку року і відноситься до річної форми звітності. Вказана таблиця, де показники доходів та витрат і фінансових результатів наведені в чіткій послідовності необхідна для обчислення чистого кінцевого показника. Визначені показники представлені за два періоди, тобто за звітний та попередній період, що виступає особливістю даної форми. Завдяки такому підходу з'являється можливість одночасно аналізувати зміни доходів та витрат, фінансовий результатів в постійному оновленні даних.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2) складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансові результати.
- II. Сукупний дохід.

III. Елементи операційних витрат.

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Перший розділ звіту формується відповідно до принципу бухгалтерського обліку, а саме нарахування та відповідності доходів та витрат. Визначити оцінку доходів можна в момент надходження активу або погашення зобов'язання, що спричинить збільшення власного капіталу підприємства, але виключаючи збільшення капіталу, який сформовано внесками учасників.

Витрати можуть бути оцінені достовірно в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що зумовлюють зниження рівня власного капіталу підприємства, проте не враховуючи зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

Звіт про фінансові результати включає дані, які розташовуються в чіткому порядку та зберігаючи встановлену послідовність.

Розділ I «Фінансові результати» можна поділити на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність. Кожен розділ закінчується обчисленням фінансовим результатом за видом діяльності, або в цілому за весь період. Дана форма є досить функціональною, тому що дає змогу прослідкувати на які цілі були витрачені кошти та до якого результату це призвело.

До четвертого розділу Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), тобто розрахунку показників прибутковості акцій дані вносяться відповідно до П(С)БО 24 «Прибуток на акцію». В цей розділ дані вносяться тільки акціонерними товариствами, що продають і купують акції на фондових біржах, також не обходячись без товариств, що є у процесі випуску таких акцій.

Основні трансформаційні проводки поділяються на п'ять видів. Їх здійснюють на рахунках витрат і доходів майбутніх періодів, отриманих та виданих авансів, також в частині виданих авансів. На рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» показують, наприклад, витрати, які здійснені в звітному році на передплату періодичних видань до часу їх використання. Проте у звітному році, який наступить витрати вже будуть належним чином розподілені і списані в кінці конкретного звітнього кварталу на поточні витрати. Доходи

майбутніх періодів – це доходи, які одержані та показані в якості зобов'язань в балансі тільки через те, що вони ще не зароблені. Ці доходи розподіляють і списують на доходи вкінці кожного звітного періоду. Наведемо такий приклад, якщо від покупця отримано вексель з відстроченням платежу на два і більше звітних періоди, то за даним векселем сума відсотків поступає до складу доходів майбутніх періодів за дебетом рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», а далі кожного звітного періоду відображається у складі фінансових доходів за дебетом 69 «Доходи майбутніх періодів» і кредитом рахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Аванси від покупців, які отримані відображаються у складі авансів, тому що вони не мають підтвердження реалізацією продукції, не відображаються у доходах звітного періоду згідно з визначеними принципами бухгалтерського обліку. Одержані аванси оприбутковують шляхом запису за дебетом 31 «Рахунки в банках» і кредитом 681 «Розрахунки за авансами одержаними авансами». У наступному звітному періоді, коли відбудеться процес реалізації, нараховується заборгованість покупцям з одночасним відображенням цієї суми у складі доходів звітного періоду: дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та кредит рахунку 70 «Дохід від реалізації». В той же час потрібно закрити рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними»: дебет 681 та кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Така сама ситуація відбувається також при перерахуванні авансів постачальникам і підрядникам. До моменту отримання виробничих запасів, робіт та послуг суми авансу в бухгалтерському обліку не вважають витратами.

Оцінені об'єкти – це витрати, що мають базу на суб'єктивних оцінках, розрахунках, тобто закритті рахунків допоміжних виробництв, загальновиробничих витрат, розподілі і списанні калькуляційних різниць на продукцію власного виробництва, списанні природних втрат продукції, запасів, розрахунку резерву сумнівних боргів [49, с. 15].

Внаслідок усіх проведених коригувань, які були проведені на рахунках бухгалтерського обліку формують не скоригований попередній баланс, а його дані слугують базою для складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Для обчислення фінансового результату за звітний період із оборотної відомості за синтетичними рахунками, на яких відображені коригувальні проводки, переносять доходи і витрати за їх видами, а також суми непрямих податків та інших вирахувань з доходу до Звіту про фінансові результати. Знайдений підсумок суми доходів і витрат, податків та відрахувань з доходів визначає прибуток чи збиток підприємства. Разом із заповненням звіту за даними відкоригованого попереднього балансу в Головній книзі закривають рахунки доходів і витрат списуючи їх на фінансовий результат. Витрати проводкою: дебет 79 «Фінансові результати» на кредит рахунків 90-98, а доходи: дебет рахунків 70-74 на кредит рахунку 79 «Фінансові результати».

Фінансовий результат відображається шляхом порівняння дебетових та кредитових оборотів, тобто перевищення кредитових над дебетовими оборотами доводить те, що підприємство одержало прибуток, а зворотна різниця – збиток

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» зазначають суму прибутку чи збитку в Головній книзі. Сальдо на рахунку 44 буде відсутнім лише у випадку рішення засновників, згідно з яким прибуток спрямовується на поповнення статутного капіталу. Прибуток розподіляється неповністю або зовсім не розподіляється, то сальдо за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» на кінець звітної періоду визначається враховуючи сальдо, яке було на початок звітної періоду (табл. 2.2).

Для складання розділу першого форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) використовують дані Головної книги включаючи рахунки 7,8 та 9 класів, а друга частина призначена для розтлумачення елементів операційних витрат, які є витратами даного звітної періоду. Розшифровку здійснюють через вибірку даних аналітичного обліку за рахунками 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»,

92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Таблиця 2.2

Показники та коефіцієнти, що розраховуються за даними форми №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Назва показника	Форма розрахунку	Зміст
1	2	3
Чистий прибуток	Ф. 2 ряд. 2350	Характеризує суму прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства
Рентабельність активів	$(\text{Ф. 2 (ряд.2290)} / ((\text{Ф. 1 (ряд. 1300, гр. 3 + ряд. 1300, гр. 4) / 2}) \times 100$	Показує скільки прибутку припадає на 1 грн. активів, характеризує ефективність управління підприємством
Рентабельність власного капіталу	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2290)} / ((\text{Ф. 1 (ряд. 1495, гр. 3 + ряд. 1495, гр. 4) / 2}) \times 100$	Показує величину одержаного прибутку на одну гривню капіталу власників
Рентабельність продажу за валовим прибутком	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2090)} / \text{Ф. 2 (ряд. 2000)}) \times 100$	Характеризує розмір прибутку, що надходить на підприємство з кожної гривні від продажу продукції (робіт, послуг)
Рентабельність продажу за чистим прибутком	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2350)} / \text{Ф. 2 (ряд.2000)}) \times 100$	Характеризує розмір прибутку, що надходить на підприємство з кожної гривні від продажу продукції (робіт, послуг)
Рентабельність продукції (робіт, послуг)	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2090} / \text{ряд. 2050)}) \times 100$	Показує скільки прибутку отримало підприємство з розрахунку на одну гривню понесених витрат
Окупність витрат	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2050)} / \text{Ф. 2 (ряд. 2000)}) \times 100$	Характеризує величину витрат, які здійснює підприємство, щоб отримати гривню від продажу продукції (робіт, послуг)
Чиста рентабельність підприємства	$(\text{Ф. 2 ряд. 2350} / \text{Ф. 1 ((ряд. 1300, гр. 3 + ряд. 1300, гр. 4) / 2}) \times 100$	Розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до середньорічної вартості майна підприємства

Показники, які обчислюються на основі Звіту про фінансові результати розкривають рентабельність підприємства, показники ділової активності тощо.

На думку П. Я. Хомина суттєвим недоліком вітчизняної системи звітності є те, що вона не забезпечує достатньої та оперативної інформації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємств.

Дуже важливим є вдосконалення галузевого обліку та його використання у звітності. На нашу думку, система поглядів звітності та її спрямованість залежить від потреб основних користувачів (табл.2.3)

Таблиця 2.3

Спрямованість концепції бухгалтерської звітності [41, с. 71]

Форма звітності	Концепція звітності	Інформація звітності
1	2	3
Баланс	Становище економічних ресурсів, які є підконтрольними підприємству.	Оцінка ресурсів, їх структури, ліквідності та платоспроможності.
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати, які виникли протягом звітного року на підприємстві.	Оцінка та прогноз на основі аналізу прибутку підприємства, складу доходів та витрат.
Звіт про власний капітал	Власний капітал підприємства та зміни у складі його статей	Оцінка та передбачення перетворень у складових власного капіталу.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів у визначених цілях протягом звітного періоду.	Прогноз та аналіз руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
Примітки	Облікова політика, яка є обрана та використовується на підприємстві та вторинний аналіз що проводиться з метою надання зрозумілої та потрібної інформації.	Виявлення чинників, які несуть вплив на дане підприємство, діяльність його структурних підрозділів, ресурси, які є у розпорядженні та зобов'язань, які виникають у процесі діяльності.

Звітність забезпечує інформацією економічні відносини, які з'являються між керівниками та власниками підприємства, між інвестором та об'єктом інвестування, працівниками та кредиторами.

Проте побудована концепція не взаємодіє із змістом внутрішніх потреб керівництва. Потрібно, щоб у бухгалтерській звітності були відображені показники, які необхідні для управління, існувала відповідність потребам користувачів, яким це необхідно та реально відображені фінансові результати.

Вирішенням цієї проблеми займалась велика кількість дослідників, а саме П. Я. Хомин [92, с. 9] вносить пропозицію покращити затверджені форми

фінансової звітності, а інші стверджують, що існує необхідність збільшити та розширити кількість приміток, а більшість авторів вносить своє бачення, що полягає у розширенні рамок суто фінансової звітності до рівня виробничого звіту підприємства, де внести структуру базових звітних показників про реальний стан економіки та досягнутий рівень соціального розвитку [102, с. 45].

На нашу думку, розкриваючи показники бухгалтерської звітності потрібно врахувати потреби усіх її користувачів для збільшення ефекту від одержаної інформації в проведенні управління діяльністю підприємств.

Показники бухгалтерської звітності складаються відповідно до затвердженого на законодавчому рівні обліку, який ведеться в Україні, проте якщо зміняться економічна ситуація необхідні умови для створення звітних показників. Тому необхідно вдосконалити звітність шляхом створення цілісної картини виробничо-фінансової інформації для інвестиційних та виробничих рішень та одержання значного позитивного ефекту від здійснення діяльності.

Узагальненням результатів бухгалтерського обліку та документованою інформацією, яка підготовлена відповідно до потреб користувачів виступає фінансова звітність. Її можна представити у декількох значеннях, тобто як:

- ✚ елемент зворотного зв'язку форм звітності та систем обліку, який дає змогу забезпечити точність збирання та збирання, ведення, зберігання, записування, зчитування, перетворення, реєстрація, знищення інформації;
- ✚ складова частина прямого зв'язку між підприємствами та користувачами фінансової інформації;
- ✚ інструмент контролю за послідовністю операцій господарської діяльності та учасниками операцій, що знаходяться на загальнодержавному рівні та на рівні підприємства.

Отже, потрібно зазначити, що бухгалтерська звітність повністю не задовольняє потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів. У діяльності підприємства не існує традиції залучати інвесторів, хоча потреба в інвестиційному капіталі існує та звітність розроблена з метою заохочення та

інформування зовнішніх користувачів. Велика кількість підприємств функціонують завдяки самофінансуванню. Потреби керівництва у актуальній інформації не завжди відображаються у фінансовій звітності. Це можна пояснити тим, що основи звітності не завжди відповідають економічним процесам, які проходять у галузі та потребують покращення та раціонального формування, тобто витісняється інша важлива інформація, яка не є фінансовою.

У формах фінансової звітності зафіксована інформація містить фінансові результати минулих подій, відображає показники за різними характеристиками, проте для управління підприємствами районного та обласного значення інформація не завжди є актуальною та призводить до економічного зростання галузі. Основною проблемою, з якою ми зіткнулися є те, що трудові ресурси, виробництво, розподіл прибутку, соціальна сфера, структура реалізації були дуже спрощеними, або навіть виключеними із показників.

Дані проблеми є методологічною основою і дають поштовх для формування програми та характеристики, що стосується стану та перспектив соціально-економічних відносин. Необхідно провести фундаментальні дослідження форм звітності та її елементів для удосконалення організаційно-економічного механізму державної підтримки підприємств. Результатів можна досягти лише шляхом наукового опрацювання та покращення з врахуванням закономірностей, які є на даний час.

У звітності необхідно передбачити введення галузевого аналізу з метою детального вивчення сторін господарської діяльності та знайдення резервів економічного розвитку підприємств.

Звіт про фінансові результати (ф. №2) складається на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Фінансові результати основної діяльності містяться у звіті такими показниками, як прибуток (рядок 2090) і збиток (рядок 2095). Прибуток (збиток) розраховується за допомогою рахунків 70 «Дохід від реалізації» та 90 «Собівартість реалізації».

У даній галузі основною діяльністю вважають виробництво та збут художньої та наукової літератури. Отже, беручи за основу дане визначення підприємства, що виробляють продукцію у Звіті про фінансові результати по статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції» відображають суму нарахованих доходів звітного кварталу наростаючим підсумком починаючи з початку року, що пов'язана з реалізацією продукції за даними бухгалтерських документів про реалізацію продукції за готівку.

Статтю «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2000) можна знайти як різницю між кредитовими і дебетовими оборотами рахунку 70 «Доходи від реалізації». Причому у дебетових оборотах містяться непрямі податки, збори і вирахування з доходу.

За даними рахунку 90 «Собівартість реалізації» формують статтю «Собівартість реалізованої продукції» (стаття 2050).

Обчислюючи різницю між статтями «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2000) і «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2050) знайдемо фінансовий результат основної діяльності, або «Валовий прибуток» (рядок 2090) або «Валовий збиток» (рядок 2095).

По статті 2120 «Інші операційні доходи» відображають доходи від реалізації виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, від операційної оренди, операційних курсових різниць, реалізації іноземної валюти, списання кредиторської заборгованості, суми отриманих асигнувань і субсидій.

По статті 2180 «Інші операційні витрати» показують собівартість реалізованих виробничих запасів, іноземної валюти, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, які були виявлені, визнані штраф, пені, неустойки, витрати на утримання об'єктів соціально-культурної сфери, витрати, що виникли внаслідок коштів цільового фінансування, в межах що відповідають умовам фінансування.

У статті 2200 «Дохід від участі в капіталі» демонструється дохід, який одержано внаслідок інвестиційної діяльності в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які ведуть облік методом участі в капіталі.

Стаття 2220 «Інші фінансові доходи» містить дивіденди, відсотки та інші доходи, які одержані від фінансових інвестицій, проте не включає доходи, які обліковуються методом участі в капіталі.

Стаття 2240 «Інші доходи» включає дохід від реалізації фінансових інвестицій, майнових комплексів, необоротних активів, не операційних курсових різниць, отриманих активів безоплатно, списання кредиторської заборгованості, яка не виникла під час операційного циклу, після завершення терміну позивної давності.

Витрати на сплату процентів та інші витрати, які дуже пов'язані із залученням позикового капіталу показують у статті 2250 «Фінансові витрати».

Собівартість фінансових інвестицій, які були реалізовані, необоротних активів, майнових комплексів, витрати від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, від не операційних курсових різниць, витрати на ліквідацію необоротних активів та інші витрати звичайної діяльності можна побачити у статті 2270 «Інші витрати».

У розділі III Звіту про фінансові результати приводимо елемент операційних витрат на виробництво та збут, управління та інші операційні витрати, які підприємство понесло у послідовності операцій господарської діяльності протягом звітного періоду.

Вартість потрачених у виробництві сировини і основних матеріалів, енергії, палива, запасних частин і будівельних матеріалів, тари, допоміжних та інших матеріалів знайшли своє відображення у статті 2500 «Матеріальні затрати».

Заробітна плата, премії та заохочення відповідно до затвердженої та обраної на підприємстві системи оплати праці та стимулювання показано у статті 2505 «Витрати на оплату праці».

Відрахування на соціальне і пенсійне страхування, страхування на випадок безробіття та на інші соціальні заходи зображується у статті 2505 «Витрати на оплату праці».

За статтею 2515 «Амортизація» показано амортизацію основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Стаття 2520 «Інші операційні витрати» включає роботи і послуги сторонніх організацій, суми податків та зборів, проте не включаючи податку на прибуток, втрати від знищення цінностей, від знецінення запасів, уцінки та списання активів, суми зафіксованих санкцій

Сума витрат за елементами операційних витрат по розділу 2 форми № 2 може не дорівнювати сумі всіх витрат операційної діяльності у розділі 1. Ця невідповідність пов'язана здебільшого із зміною залишків незавершеного виробництва, готової продукції та напівфабрикатів, які виготовлені на власному виробництві.

Висновки до розділу 2

1. Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідна своєчасна, повна і достовірна інформація, яка надається широкому колу користувачів. Інформація про доходи, витрати і результати діяльності за звітний період відображається в звіті про фінансові результати, а накопичується в системі рахунків бухгалтерського обліку. Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати викладені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 15 «Дохід» і 16 «Витрати». Визначено, що методичні і організаційні засади обліку доходів, витрат, повинні забезпечити: більш високу ступінь достовірності і об'єктивності інформації про доходи і витрати від звичайної діяльності; раціоналізацію порядку класифікації доходів і витрат за групами відповідно до економічної сутності господарських операцій.

2. Досліджено питання обліку фінансових результатів за видами діяльності у ТОВ «Мандрівець» та визначено, що основними завданнями організації обліку доходів та фінансових результатів діяльності підприємства є забезпечення правильного визначення умов визнання та достовірної оцінки доходів і фінансових результатів, правильного розмежування доходів і фінансових результатів за кожною класифікаційною групою, повного та своєчасного відображення в реєстрах обліку доходів та фінансових результатів, правильного визначення фінансового результату від звичайної діяльності.

3. Підсумувавши вже розроблені рекомендації теоретиків і практиків щодо вдосконалення порядку відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, виділено пропозиції щодо змін наявної форми № 2. Врахування наведених рекомендацій надасть внутрішнім користувачам найбільш повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Завдання, інформаційне забезпечення аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Перехід України до ринкових відносин зумовлює необхідність створення економічних інститутів, які регулюють взаємовідносини різних суб'єктів підприємницької діяльності. Провідне місце в цьому процесі має посідати інститут аудиторства, метою якого є – забезпечення контролю повноти та достовірності інформації, відображеної у звітності суб'єктів господарювання.

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

Основною метою аудиту є висвітлення думки про те, чи відповідає бухгалтерський облік та фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують їх ведення та подання.

За результатами аудиторської перевірки складається звіт незалежного аудитора (аудиторський висновок), що підтверджує достовірність фінансової звітності та дані про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Результатом проведення аудиту є оцінка показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з висловленням рекомендацій підприємству щодо виправлення визначених помилок у організації та методиці бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Виходячи з мети аудиту, його основним завданням є збір та обробка достовірної інформації (аудиторських доказів) про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та достовірність показників фінансової звітності для формування думки аудитора при її відображенні в звіті аудитора, іншими словами – безпосереднє здійснення аудиторської перевірки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

Аудитор має дослідити та адекватно оцінити всі аспекти економічної діяльності суб'єкта, що перевіряється. А для того, щоб висловити об'єктивно думку аудитора в звіті, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, які містяться у фінансовій звітності, реєстрах обліку та первинних документах, наданих клієнтом є достатньою та достовірною. Тому, в процесі аудиторської перевірки виникають питання аудиторського ризику та аудиторських доказів для підтвердження аудиторської думки.

Основними завданнями аудиту є:

- перевірка стану організації та методики бухгалтерського обліку та оцінка складання фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснення господарських операцій згідно чинного законодавства;
- виявлення і попередження порушень фінансово-господарської діяльності підприємства;
- реальність визначення фінансових результатів;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів.

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:

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

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 [31, с. 126].

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 основні етапи, які наведено на рис. 3.1.

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 організації обліку і внутрішнього контролю підприємства, визначених ризиків і меж суттєвості, координації дій, супроводження і нагляду за діяльністю асистентів аудитора, експертів та інших фахівців, які не є аудиторами.

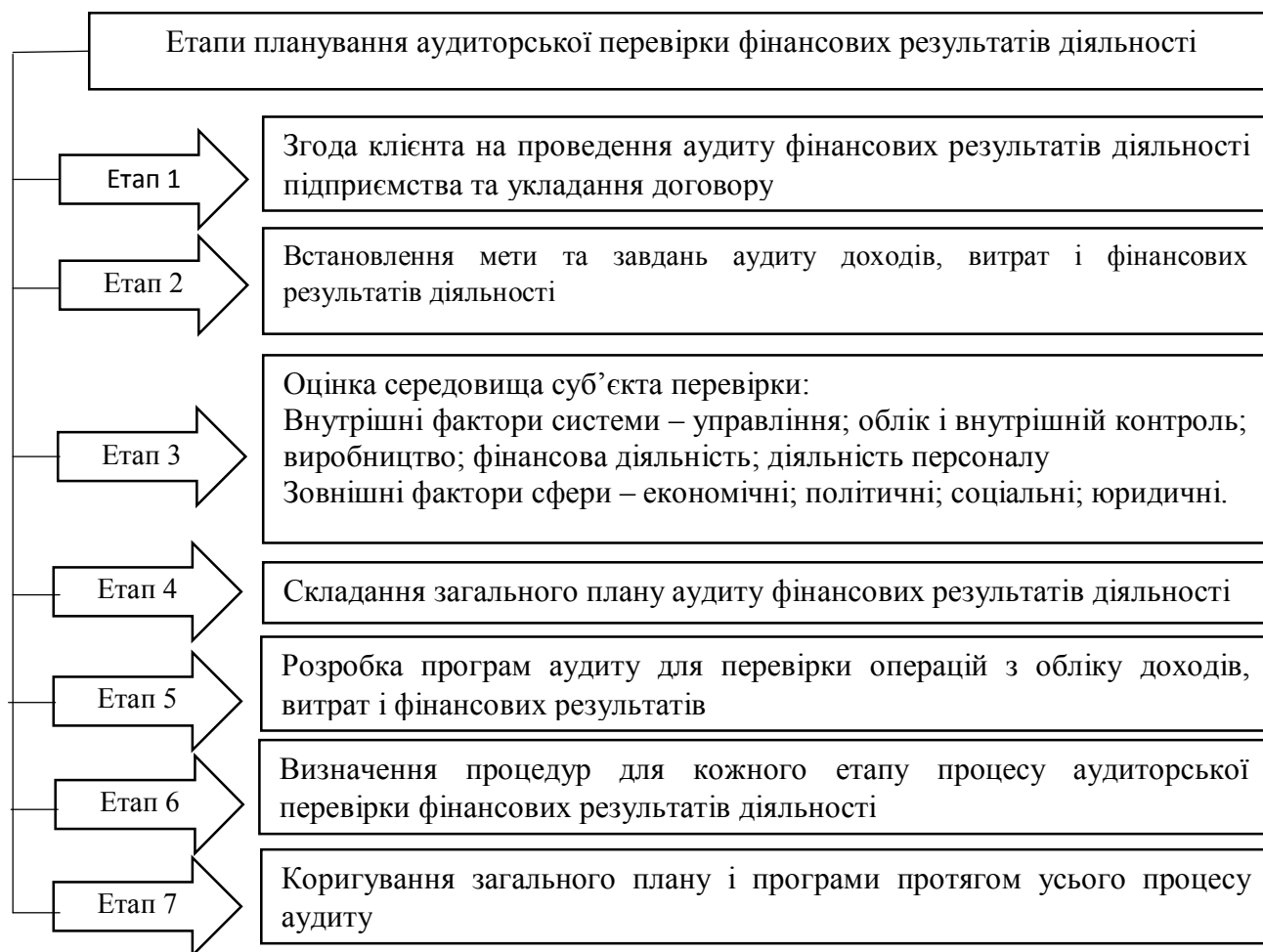


Рис.3.1. Етапи планування аудиту фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання

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

1. 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.

2. 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.

3. 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 найважливіших 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.

4. 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.

Інформація, що міститься в робочій документації 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.

Таким чином, ведення робочої документації 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. 3.2



Рис. 3.2. Призначення аудиторської робочої документації, яка використовується для вивчення обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Необхідно відмітити, що на сьогоднішній день складаються досить сприятливі умови для того, щоб аудит діяльності підприємства продемонстрував свої широкі методологічні можливості і довів свою необхідність системі управління як інструменту підвищення ефективності управлінського процесу.

Прибуток і його відносна модифікація – рентабельність, є основними критеріями ефективності конкретної виробничої (операційної) діяльності, критеріями вибору інвестиційних проектів, програм оптимізації поточних витрат, фінансових вкладень. У величині прибутку знаходять відображення всі аспекти діяльності суб'єкта господарювання: техніка і технологія, якість і асортимент продукції, організації виробництва та управління, галузеві та інші особливості діяльності.

Прибуток в класичному його розумінні є різницею між ціною товару та витратами на його виробництво. Саме таке розуміння прибутку закладене в нормативних актах України про систему бухгалтерського обліку. Зокрема, в НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток визначено як сума, на яку доходи суб'єкта господарювання перевищують пов'язані з ним витрати.

Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку розрізняють такі види прибутку, а відповідно й об'єкти його аналізу:

- ✚ прибуток (збиток) різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✚ прибуток (збиток) від операційної діяльності – алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрати на збут та інших операційних витрат;
- ✚ прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування – алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);
- ✚ прибуток від звичайної діяльності – різниця між прибутком звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток;
- ✚ чистий прибуток (збиток) – алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності. Чистий прибуток є узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства, основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, що забезпечують його виробничий і соціальний розвиток.

Алгоритм розрахунку цих показників подано на рис 3.3 у нижньому правому кутку прямокутників містяться посилання на коди рядків форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».



Рис.3.3. Формування прибутку підприємства

Метою аналізу прибутку і рентабельності є об'єктивна оцінка та виявлення резервів подальшого підвищення ефективності управління цими показниками фінансового результату діяльності підприємства.

Основними завданнями аналізу прибутку і рентабельності є:

- ✚ систематичний контроль за формуванням фінансових результатів діяльності підприємства;
- ✚ аналіз та оцінка рівня і динаміки показників прибутку;
- ✚ виявлення впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів на фінансові результати і рівень рентабельності;
- ✚ дослідження напрямів, структури, та ефективності використання прибутку;
- ✚ визначення резервів зростання суми прибутку та рівня рентабельності, розроблення рекомендацій щодо їх використання.

Джерелами інформації для аналізу прибутку і рентабельності можуть бути: фінансові плани підприємства; бізнес-плани; дані бухгалтерського обліку (рахунок 79 «Фінансові результати» та його субрахунки, 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності», форми фінансової звітності (форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма №3 «Звіт про рух грошових коштів», форма 4 «Звіт про власний капітал», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності»; податкова звітність («Декларація про прибуток підприємства»); статистична звітність (форма №1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства», форма №1-Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість та ін.»); облікові реєстри; первинні документи; матеріали ревізій та аудиторських перевірок.

Аналіз прибутку і рентабельності здійснюють за такими основними напрямками (рис 3.4).

Зазначимо, що завдання, які вирішують в процесі аналізу прибутку і рентабельності, джерела інформації, що використовуються при цьому, залежать передусім від інтересів користувачів аналітичної інформації. Менеджери і власники підприємства, наприклад, зацікавлені у вирішенні усіх зазначених вище завдань аналізу з використанням всієї сукупності джерел інформації. Результати такого аналізу можуть становити комерційну таємницю.

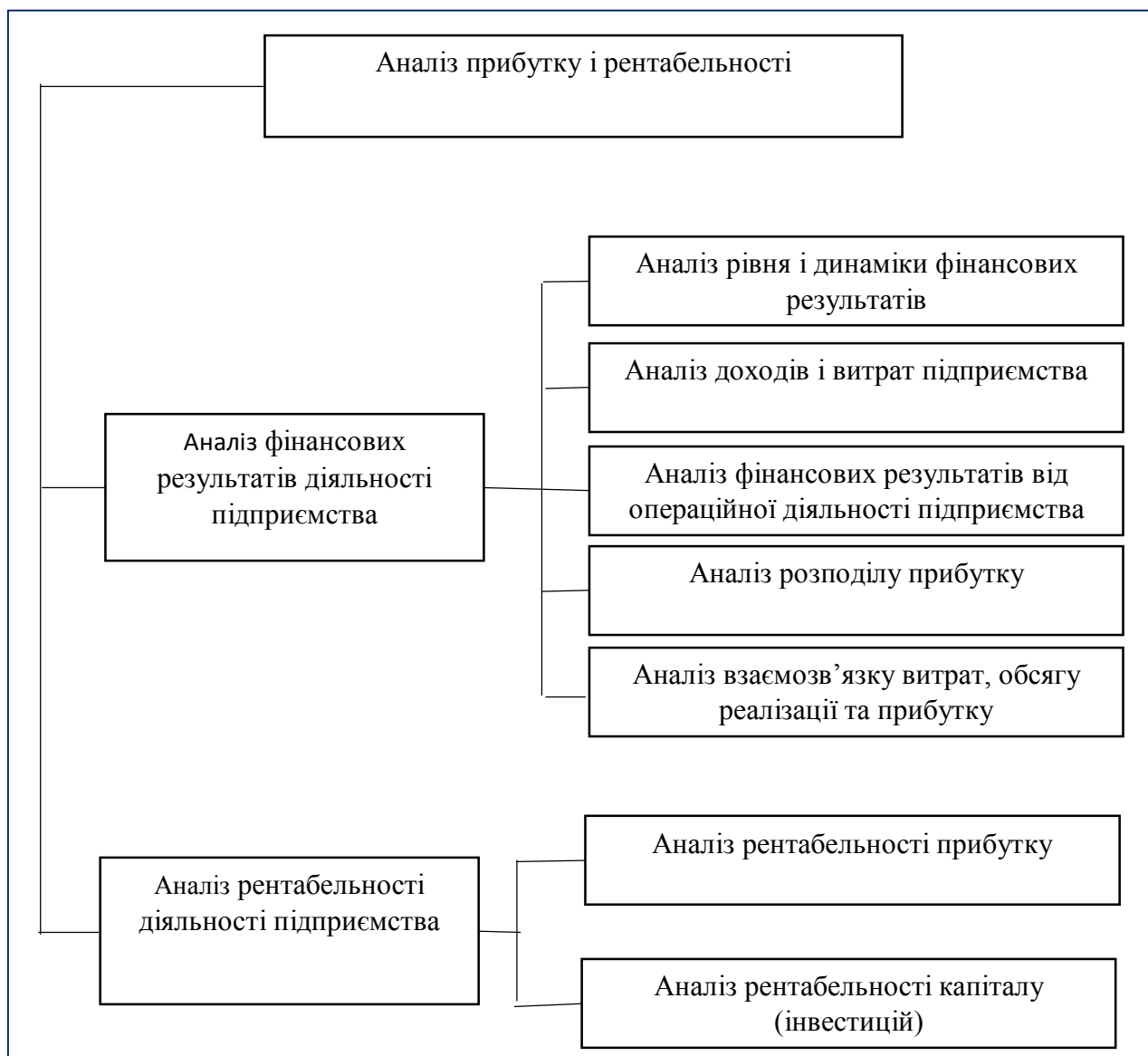


Рис.3.4. Основні напрямки аналізу прибутку і рентабельності

Податкові органи, аудиторські фірми можуть проводити зовнішній аналіз прибутку на основі даних фінансової і податкової звітності з метою перевірки правильності нарахування прибутку і сплати податків. Банки та потенційних інвесторів цікавлять передусім питання якості прибутку, тобто стійкості та надійності одержання прибутку в найближчій перспективі і в майбутньому з тим, щоб зменшити ризики кредитування підприємства та інвестування коштів в його активи. Постачальникам та іншим партнерам підприємства за господарськими договорами аналіз прибутку і рентабельності дає змогу виробити стратегію відносин з підприємством, спрямовану на мінімізацію фінансового ризику при реалізації господарських договорів.

3.2 Методика проведення аудиту фінансових результатів підприємства

Кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства – це балансовий прибуток або збиток, які є алгебраїчною сумою результатів від реалізації продукції, робіт і послуг, іншої реалізації, доходів і витрат від позареалізаційних операцій тощо.

Важливим для 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 регістрах 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 [2, 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.

Враховуючи вищезазначене можна розробити такий порядок проведення їхньої аудиторської перевірки:

перший рівень:

- ✚ перевірка порівнянності показників фінансової звітності щодо повноти відображення доходів і витрат діяльності підприємства за допомогою аналітичних методів;
- ✚ 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 наявність 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 [23].

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» [50] щодо класифікації понесених витрат і одержання доходів за відповідними напрямками діяльності: звичайної та надзвичайних подій.

Беручи за основу ці принципи і враховуючи критерії визнання доходів і витрат, аудиторську перевірку пропонується проводити за алгоритмом, який наведено на рис. 3.5.

Отже, використовуючи запропоновані методичні підходи аудиторської перевірки операцій з обліку доходів і 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.

Серед основних напрямів дослідження порядку формування фінансових результатів діяльності слід виділяти наступні: визначення зовнішніх обставин, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-

господарської діяльності; вивчення особистих мотивів, які спонукають

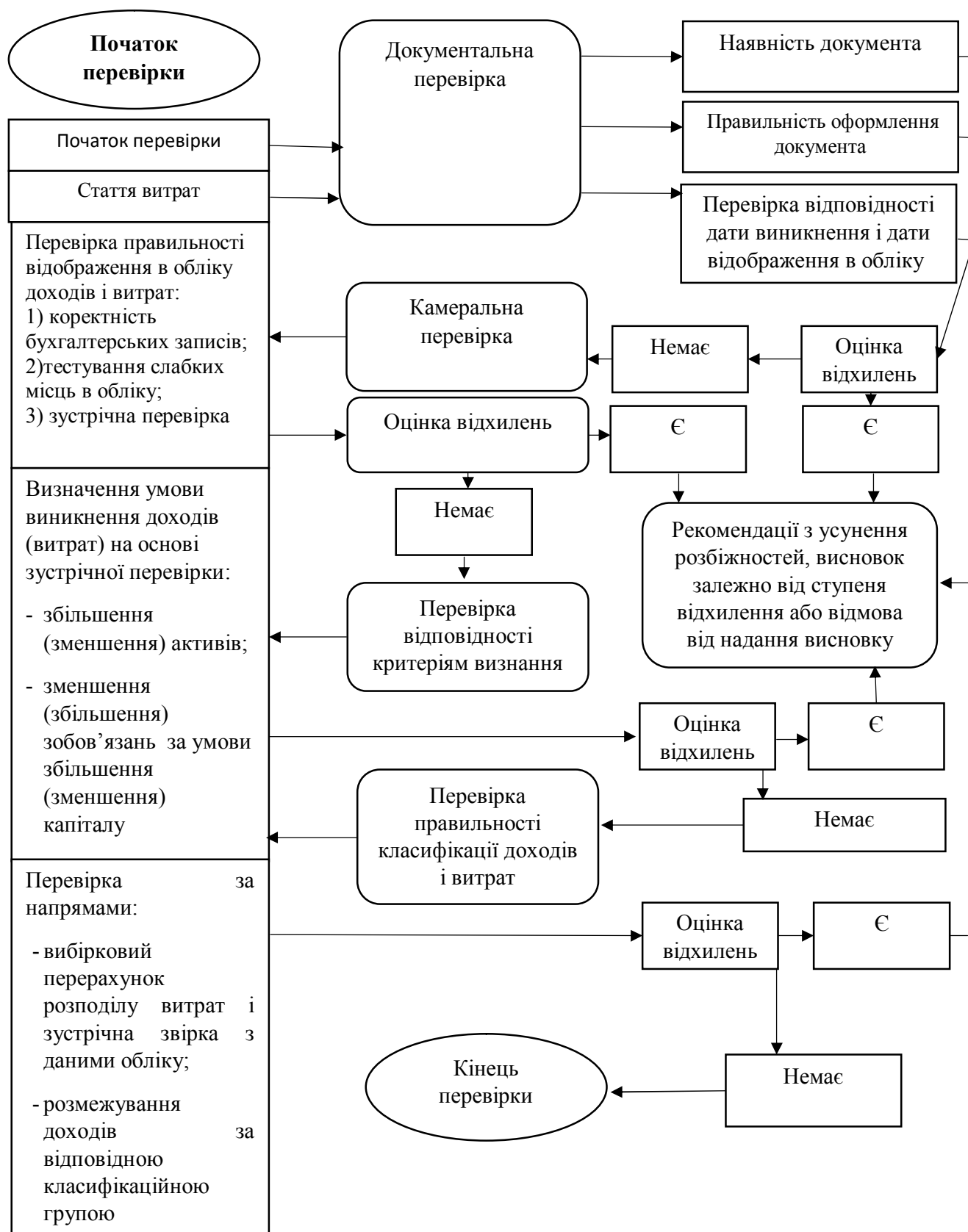


Рис 3.5. Алгоритм аудиторської перевірки правильності відображення в обліку доходів і витрат підприємств

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 фінансово-господарської діяльності ТОВ «Мандрівець» пропонується таку перевірку здійснювати в залежності від видів діяльності підприємства: звичайної (основної, фінансової, інвестиційної), що проілюстровано на рис 3.6.

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, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів.

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

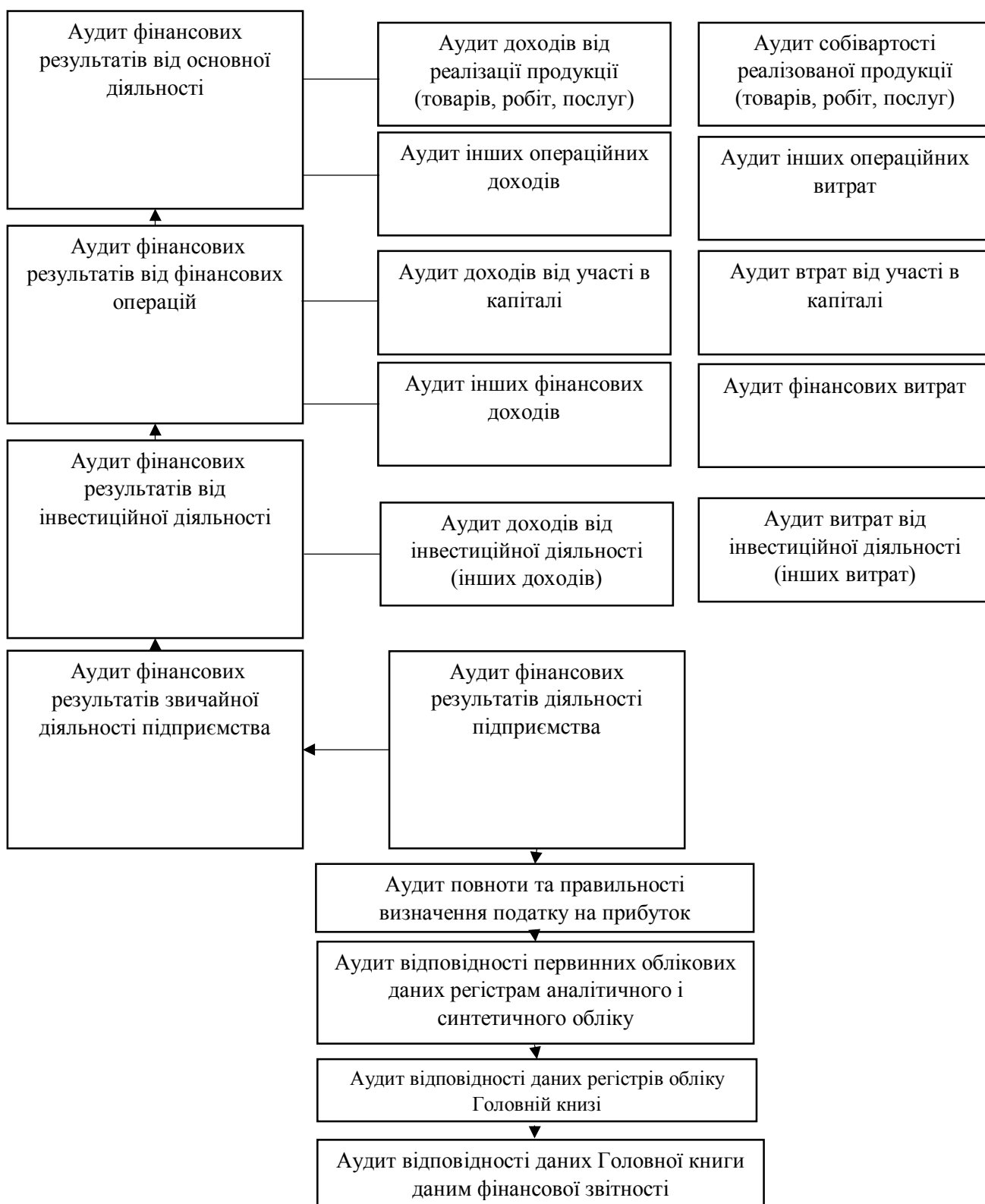


Рис 3.6 Модель аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності
ТОВ «Мандрівець»

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 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. Слід пам'ятати, що 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 основної, 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 аудиторю 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 Звітові 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 звіті, відображає реальний результат фінансовогосподарської 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, а саме:

- ✚ визначення зовнішніх обставин, пов'язаних з діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансовогосподарської 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 факті 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 більш достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності фінансовій та податковій звітності.

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

1. Повнота та достовірність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
2. Розрахунок прибутку (збитку).
3. Повнота та достовірність визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку).
4. Повнота та достовірність визначення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування (прибутку чи збитку).
5. Розрахунок фінансового результату від звичайної діяльності.
6. Повнота визначення чистого прибутку (збитку).

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

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 та неупереджений висновок щодо показників фінансового-господарської діяльності суб'єкта перевірки.

3.3. Методика аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

Інформацію про основні види прибутку підприємства, як і основні дані для рахунку, містить Звіт про фінансові результати підприємства.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства розпочинають з дослідження їх рівня і динаміки. В процесі аналізу вивчають зміну кожного з показників фінансових результатів за звітний період порівняно з базовим періодом або даними фінансового плану підприємства. Для оцінки рівня і динаміки фінансових результатів діяльності підприємства за даними форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» складають аналітичну таблицю, що містить інформацію про доходи і витрати, прибутки і збитки від господарської діяльності підприємства за звітний та попередній періоди, їх абсолютну та відносну зміну.

Рівень і динаміка фінансових результатів ТОВ «Мандрівець» зображено в таблиці 3.1.

З таблиці 3.1 видно, що фінансові результати діяльності підприємства в 2015 році порівняно з 2014 роком погіршилися, оскільки відбулося їх зменшення на 76,6 тис. грн. Чистий дохід від реалізації зріс на 6,12%. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилася на 14,78%. Спостерігаємо зменшення інших доходів порівняно з 2014 роком. Позитивним є те, що в 2015 році порівняно з 2014 роком зменшилися інші операційні витрати на 43,8 тис. грн. Інші витрати збільшилися на 28,2 тис. грн.

Фінансовий результат діяльності ТОВ «Мандрівець» в 2015 році порівняно з 2014 роком зменшився на 23,4% – це зумовлено збільшенням собівартості реалізованої продукції, зменшенням інших доходів і збільшенням інших витрат діяльності підприємства.

Таблиця 3.1

Рівень і динаміка фінансових результатів ТОВ «Мандрівець»
за 2014-2015 роки

Показник	2014 р.	2015 р.	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3549,9	3781,5	231,6	6,12
Інші доходи	14,1	-	-14,1	-100
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2094	2403,7	309,7	14,78
Інші операційні витрати	1093,6	1049,8	-43,8	-4
Інші витрати	49,4	77,6	28,2	57
Фінансовий результат до опадкування	327	250,4	-76,6	-23,4

Загальні величини доходів і витрат є узагальненими факторами формування чистого прибутку підприємства, а їх зміни – факторами зміни чистого прибутку. Тому доцільно провести факторний аналіз зміни чистого прибутку під впливом зміни факторів його формування.

Таблиця 3.2

Зміни чистого прибутку під впливом зміни факторів його формування за
2014-2015 роки ТОВ «Мандрівець»

Показник	2014 рік	2015 рік	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
1	2	3	4	5
Доходи	3564	3781,5	217,5	6,1
Витрати і вирахування	3237	3531,1	294,1	9,08
Чистий прибуток (збиток)	327	205,4	-121,6	-37,1

Дані таблиці 3.2 показують, що темпи приросту чистого прибутку в 2015 році порівняно з 2014 роком є значно нижчими за темпи приросту доходів і витрат за звітні періоди.

З позиції кількісної оцінки можна виділити три типові процедури, які були використані для проведення аналізу і які рекомендовані для проведення на регулярній основі:

- ✚ вертикальний аналіз;
- ✚ горизонтальний аналіз;
- ✚ побудова системи показників і аналітичних коефіцієнтів.

Стійкість фінансового стану підприємства в значній мірі залежить від доцільності та правильності вкладання фінансових ресурсів в активи. Активи динамічні по своїх природі. В процесі функціонування підприємства і величина активів і їх структура постійно підлягають змінам. І найбільш загальне уявлення про якісні зміни в структурі коштів та їх джерел, а також динаміку цих змін можна отримати за допомогою вертикального і горизонтального аналізу звітності.

Вертикальний аналіз балансу показує структуру коштів підприємства і їх джерел, коли суми по окремих статтях або розділах беруться в процентному співвідношенні до валюти балансу. Можна виділити дві основні риси, які обумовлюють необхідність і доцільність проведення вертикального аналізу:

- перехід до відносних показників дозволяє проводити міжгосподарські порівняння економічного потенціалу і результатів діяльності підприємств, які відрізняються розмірами використовуваних ресурсів та іншими об'ємними показниками;
- відносні показники в певній мірі згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть суттєво викривити абсолютні показники фінансової звітності і тим самим заважати їх співставленню в динаміці.

Цей вид аналізу корисний також при розгляді структури доходів і витрат.

Сутність горизонтального аналізу полягає в побудові декількох аналітичних таблиць, в яких абсолютні показники доповнюються відносними

темпами росту. Як правило, беруться базисні темпи росту за ряд років (суміжних періодів), що дозволяє аналізувати не тільки зміни окремих показників, а й прогнозувати їх значення. Цінність результатів горизонтального аналізу суттєво знижується в умовах інфляції.

Горизонтальний і вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного. Тому на практиці будують аналітичні таблиці, які характеризують як структуру звітності, так і динаміку окремих її показників. Обидва аналізи є цінними при міжгосподарських порівняннях, оскільки дозволяють порівнювати звітність різних по роду діяльності і об'ємах виробництва підприємств.

Очевидно, що інформаційно-аналітичну основу наведеної програми аналізу результативності господарської діяльності складає певна система показників. Існують різні класифікації системи аналітичних коефіцієнтів, які дозволяють отримати детальну характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства.

Розглянемо відповідні розділи представленої методики аналізу поетапно.

Ефективність використання економічного потенціалу. Співставлення витрат або авансованого капіталу і отриманого доходу є основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства. Тому, економічний 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.

Існує велика різноманітність коефіцієнтів рентабельності (доходності) в залежності від того, з якої позиції намагаються оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності комерційної організації. Не випадково, у світовій обліково-аналітичній практиці відомі різні інтерпретації показників прибутку, а єдиного універсального коефіцієнта ефективності не існує.

Важливими показниками є визначення рентабельності продаж, рентабельності власного капіталу та чистої рентабельності.

$$\text{Рентабельність продаж} = \frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Чистий дохід від реалізації}} * 100\% \quad (3.1)$$

$$2014 \text{ рік} = 327/3549,9=9,2\%$$

$$2015 \text{ рік} = 205,4/3781,5=5,43\%$$

Проте, аналізуючи даний показник слід відмітити, що рентабельність продаж визначається результативністю роботи звітного періоду, можливий та планований ефект від довгострокових інвестицій він не враховує.

Рентабельність робочого (оборотного) капіталу є в деякій мірі характеристикою свободи маневреності та фінансової стійкості підприємства з позиції короткострокової перспективи. Негативним явищем при оцінці даного показника є перевищення короткострокової кредиторської заборгованості над оборотними активами, що свідчить про те, що в даній ситуації одним з джерел покриття основних засобів та інших необоротних активів є короткострокова кредиторська заборгованість. Фінансовий стан підприємства, в даному випадку розглядається як нестійкий.

$$\text{Рентабельність робочого капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{(\text{Оборотні активи на поч.} + \text{оборотні активи на кін.})/2} * 100\% \quad (3.2)$$

$$2014 \text{ рік} = 327/(2492,5+2664,3)/2=13\%$$

$$2015 \text{ рік} = 205,4/(2664,3+2948,4)/2=7,3\%$$

Рентабельність власного капіталу пов'язана з показником фінансової залежності. Чим більша залежність підприємства від позикового капіталу, тим більш ризиковим є підприємство з позиції акціонерів, інвесторів і кредиторів.. Якщо обирається перший варіант, то приймають рішення, орієнтовані на отримання великого прибутку навіть ціною великого ризику.

$$\text{Рентабельність власного капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал на поч. періоду} + \text{Власний капітал на кін. періоду}} * 100\% \quad (3.3)$$

$$2014 \text{ рік} = 327/(2631,1+2958,1)/2=11,7\%$$

$$2015 \text{ рік} = 205,4/(2958,1+3163,5)/2=6,7\%$$

Звичайно, досить складно аналізувати рентабельність (яка перш за все ґрунтується на прибутковості) підприємств із значними збитками. Звичайно, що

рентабельність власного капіталу в даній ситуації не аналізується. Проте збитки вищевказаних підприємств пов'язані із значними фінансовими витратами, а саме залученням позикового капіталу, що характерно для новостворених підприємств і негативно впливає на кінцевий фінансовий результат в поточному періоді. Найбільш стабільним є підприємство підтримувало найбільш стійкі позиції щодо ефективності використання економічного потенціалу.

Важливим є розрахунок коефіцієнта чистої рентабельності діяльності, який розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг). Збільшення цього показника свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства, а зменшення навпаки.

$$\text{Чиста рентабельність діяльності} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чиста виручка від реалізації продукції (робіт, послуг)}} * 100\% \quad (3.4)$$

$$\begin{aligned} 2014 \text{ рік} &= 327/3549,9=9,2\% \\ 2015 \text{ рік} &= 205,4/3781,5=5,43\% \end{aligned}$$

Дані розрахунки свідчать про негативну тенденцію, оскільки чиста рентабельність діяльності зменшилася у 2015 році у порівнянні з 2014 роком на 3,77%, тобто ефективність господарської діяльності ТОВ «Мандрівець» знизилась.

Проведемо розрахунок наведених показників для досліджуваного нами ТОВ «Мандрівець» за 2014-2015 роки (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Ефективність діяльності ТОВ «Мандрівець» за 2014-2015 роки

Показники	2014 рік	2015 рік
1	2	3
Рентабельність продаж	9,2%	5,43%
Рентабельність робочого капіталу	13%	7,3%
Рентабельність власного капіталу	11,7%	6,7%
Чиста рентабельність підприємства	9,2%	5,43%

Якщо, взяти до уваги отримані дані, то слід зазначити, що рентабельність продаж зменшилася у 2015 році і становила 5,43%, що на 3,77% менше у порівнянні з 2014 роком, тобто виручка від реалізації продукції в 2015 році зменшилася порівняно з 2014 роком.

Така ж сама ситуація спостерігається із рентабельністю робочого капіталу, рентабельністю власного капіталу. Це констатує спадаючу прибутковість ТОВ «Мандрівець».

Стійкий фінансовий стан підприємства в ринкових умовах значною мірою обумовлюється його діловою активністю. Ділова активність підприємства проявляється через розширення ринків збуту продукції, підтримання ділової репутації (іміджу), вихід на ринок праці і капіталу тощо.

Ділова активність оцінюється системою показників (коефіцієнтів), які характеризують найважливіші сторони діяльності підприємства. Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність використання ресурсів підприємства, що характеризується швидкістю оборотності його фінансових ресурсів.

Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства здійснюється за даними балансу підприємства, характеризує структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, міру фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні кошти, а яка капіталізована. Значення показника може суттєво варіювати, в залежності від структури капіталу і галузевої приналежності підприємства.

Здійснимо розрахунок зазначених показників для досліджуваного підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз платоспроможності ТОВ «Мандрівець»

Показники	2014 рік	2015 рік	Порядок обчислення
1	2	3	4
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,95	0,93	Власний капітал / Баланс
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,814	0,806	(Активи – Зобов'язання)/Активи
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,99	1,07	(Активи – Зобов'язання)/Власний капітал

Якщо взяти до уваги отримані результати, то слід наголосити, що коефіцієнт платоспроможності у 2015 році порівняно із 2014 роком зменшився до 0,93. Це означає, що зацікавленість ТОВ «Мандрівець» установою з боку кредитних установ є високою. тобто на даний час ризик кредиторів буде зведено до мінімуму. Тобто підприємство само себе фінансує в повній мірі, тобто в діяльності використовуються власний капітал.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами станом за 2014 рік становив 0,814 та 2015 рік – 0,806, доводить нам, що дане підприємство забезпечене власними оборотними коштами в достатній кількості.

Зростання показника маневреності у 2015 році свідчить про те, що частка власних оборотних активів у власному капіталі зросла, що є також позитивним.

Аналіз ліквідності підприємства є тією частиною аналізу результативності діяльності підприємства, яка виконується більшістю комерційних банків, а також самими підприємствами, зокрема при встановленні умов розрахункових операцій зі своїми покупцями. Безумовно, рішення, як правило, приймається під впливом ряду факторів. Проте, приймаючи рішення про можливість, доцільність і умови кредитування, банк повинен головним чином виявити наявність потенційної здатності позичальника повернути отриману позику у відповідності з обумовленими термінами. Це можливо лише за умови стійкості фінансового стану позичальника та стабільності грошових надходжень за реалізовану продукцію.

Аналіз ліквідності здійснюється шляхом розрахунку наступних коефіцієнтів: коефіцієнт покриття; коефіцієнт швидкої ліквідності; коефіцієнт абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт покриття є відносним показником, що характеризує потенційну можливість підприємства оплатити свої короткострокові зобов'язання шляхом реалізації всіх оборотних активів.

Для кредитуючого банку найкраще, якщо коефіцієнт поточної ліквідності (покриття) буде вищим ніж 1,5. Проте у партнерів підприємства по договірним відношенням та ймовірних інвесторів високий рівень вказаного показника може викликати зовсім іншу реакцію. Високе значення коефіцієнту покриття може бути пов'язане з наявністю на підприємстві наднормативних запасів, низькою оборотністю товарно-матеріальних запасів, великою матеріалоємністю виробництва.

$$\text{Коефіцієнт загальної ліквідності} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (3.5)$$

2014 рік=2664,3/141,5=18,82

2015 рік=2948,4/220,2=13,38

Крім того, при розрахунку коефіцієнту покриття, необхідно враховувати ряд особливостей, а саме:

- ✚ чисельник коефіцієнту включає оцінку запасів і дебіторської заборгованості, яка може варіювати в залежності від методів оцінки.
- ✚ коефіцієнт тісно пов'язаний з рівнем ефективності роботи підприємства по відношенню до управління запасами. Деякі компанії за рахунок високої культури організації технологічного процесу, наприклад, шляхом впровадження системи поставки сировини і матеріалів «точно в термін» (just-in-time), можуть суттєво скорочувати значення коефіцієнту не завдаючи шкоди фінансовому стану підприємства.

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності} = \frac{\text{Оборотні активи-Запаси}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (3.6)$$

$$2014 \text{ рік} = (2664,3 - 1978,6) / 141,5 = 4,84$$

$$2015 \text{ рік} = (2948,4 - 1945,6) / 220,2 = 4,55$$

Коефіцієнт швидкої ліквідності аналогічний коефіцієнту покриття за виключенням того, що оборотні активи не включають товарно-матеріальні запаси, оскільки існує вірогідність появи ускладнень при їх реалізації, а також у зв'язку з тим, що кошти, отримані від примусової реалізації виробничих запасів можуть бути суттєво нижчими, ніж витрати по їх придбанню. Зокрема, згідно даних американських вчених в умовах ринкової економіки достатньо типовою є ситуація, коли при ліквідації підприємства отримують 40 і менше відсотків від облікової вартості запасів. Аналізуючи динаміку показника, необхідно звертати увагу на фактори, які обумовили його зміну. Так, якщо ріст коефіцієнту був пов'язаних в основному з ростом невиправданої дебіторської заборгованості, то звичайно цей ріст не має позитивного значення.

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності} = \frac{\text{Грошові кошти та їх еквіваленти}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (3.7)$$

$$2014 \text{ рік} = 4,9 / 141,5 = 0,034$$

$$2015 \text{ рік} = 7,5 / 220,2 = 0,035$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності є найбільш жорстким критерієм ліквідності і показує, яка частина короткострокових позикових зобов'язань може бути при необхідності погашена негайно за рахунок грошових коштів, що є в наявності. При розрахунку показника слід звернути увагу на те, що мінливість величини грошових коштів викликана можливістю їх використання у термінових проектах, а також тим, що в балансі їх сума відображена на конкретну дату, залишаючи поза увагою їх динаміку на протязі періоду.

Розрахуємо показники ліквідності для досліджуваного підприємства (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз ліквідності ТОВ «Мандрівець» за 2014-2015 роки

Показники	2014 рік	2015 рік
Коефіцієнт покриття	18,82	13,3
Коефіцієнт швидкої ліквідності	4,84	4,55
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,346	0,34

Із проведених розрахунків видно, що підприємство повністю могло погасити свої боргові зобов'язання в усіх досліджених періодах, оскільки значення показника покриття коливається від 18,82 до 13,3. Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, що дане підприємство у 2014 та 2015 роках в повній мірі могло б погасити свої зобов'язання при умові своєчасного проведення розрахунків з дебіторами, проте у 2015 році ця здатність погіршилася про що свідчить показник 4,55. Здатність погасити найбільш термінові зобов'язання у 2014 та 2015 роках досліджуване підприємство повністю здатне погасити свої термінові зобов'язання.

Отже, критичний аналіз методики визначення результативності роботи підприємства на базі системи показників, дослідження їх економічного змісту та практичного значення дозволяє зробити висновок, що їх використання можливе лише за умов комплексного підходу до прийомів аналізу. Оскільки спроба механічного розрахунку набору показників не дозволяє виявити причини відхилень та пояснити природу їх виникнення. Так як в процесі функціонування підприємства величина активів та їх структура постійно змінюються, загальне уявлення про динаміку цих змін можна отримати за допомогою вертикального і горизонтального аналізу звітності, що в поєднанні з сукупністю коефіцієнтів дає повну картину ефективності роботи господарюючого суб'єкта.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження дало змогу зробити такі висновки:

1. Встановлено, що 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.

2. Проведений аналіз методики визначення результативності роботи ТОВ «Мандрівець» на базі системи фінансових показників, дослідження їх економічного змісту та практичного значення дає змогу зробити висновок, що їх використання можливе лише за умов комплексного підходу до прийомів аналізу. У роботі проведено розрахунок основних показників діяльності товариства, що дає змогу керівництву підприємства приймати раціональні рішення щодо ефективності фінансово-господарської діяльності.

3. Досліджено, що фінансові результати діяльності ТОВ «Мандрівець» в 2015 році порівняно з 2014 роком погіршилися, оскільки відбулося їх зменшення на 76,6 тис. грн. Чистий дохід від реалізації зріс на 6,12%. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилася на 14,78%. Спостерігаємо зменшення інших доходів порівняно з 2014 роком. Позитивним є те, що в 2015 році порівняно з 2014 роком зменшилися інші операційні витрати на 43,8 тис. грн. Інші витрати збільшилися на 28,2 тис. грн. Фінансовий результат діяльності ТОВ «Мандрівець» в 2015 році порівняно з 2014 роком зменшився на 23,4% – це зумовлено збільшенням собівартості реалізованої продукції, зменшенням інших доходів і збільшенням інших витрат діяльності підприємства.

ВИСНОКИ

Проведені у дипломній роботі дослідження обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємств дають змогу сформулювати наступні висновки:

1. 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 звітної періоду і в результаті якої було (не було) створено додатковий продукт, а одержані власниками факторів виробництва доходи арифметично перевищили суму понесених ними витрат.

2. Встановлено, що не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольняв би всі інформаційні потреби користувачів. Виділення трьох концепцій відображення прибутку: синтаксичної, семантичної і прагматичної є значним внеском у розвиток бухгалтерського обліку. Проте в рамках розглянутих концепцій не приділяється увага формуванню інформації про прибуток для цілей оподаткування, хоча на практиці цьому показнику відводиться значна роль.

3. Доведено, що закріплені в розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності можуть впливати на величину фінансового результату основними з них є: методи амортизації основних засобів, методи переоцінки основних засобів, порядок списання витрат по ремонту основних засобів, методу оцінки спожитих виробничих запасів, вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання.

4. Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідна своєчасна, повна і достовірна інформація, яка надається широкому колу користувачів. Інформація про доходи, витрати і результати діяльності за звітний період відображається в звіті про фінансові результати, а накопичується в системі рахунків бухгалтерського обліку. Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати

викладені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 15 «Дохід» і 16 «Витрати». Визначено, що методичні і організаційні засади обліку доходів, витрат, повинні забезпечити: більш високу ступінь достовірності і об'єктивності інформації про доходи і витрати від звичайної діяльності; раціоналізацію порядку класифікації доходів і витрат за групами відповідно до економічної сутності господарських операцій.

5. Досліджено питання обліку фінансових результатів за видами діяльності у ТОВ «Мандрівець» та визначено, що основними завданнями організації обліку доходів та фінансових результатів діяльності підприємства є забезпечення правильного визначення умов визнання та достовірної оцінки доходів і фінансових результатів, правильного розмежування доходів і фінансових результатів за кожною класифікаційною групою, повного та своєчасного відображення в реєстрах обліку доходів та фінансових результатів, правильного визначення фінансового результату від звичайної діяльності.

6. Підсумувавши вже розроблені рекомендації теоретиків і практиків щодо вдосконалення порядку відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, виділено пропозиції щодо змін наявної Форми № 2. Врахування наведених рекомендацій надасть внутрішнім користувачам найбільш повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Встановлено, що 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.

7. Запропоновано назву субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» змінити на назву «Фінансовий результат від операційної діяльності» та ввести до нього аналітичні рахунки

7911 «Фінансовий результат від основної діяльності» та 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності». Облік фінансового результату від фінансової діяльності здійснювати на субрахунку 792, фінансового результату від інвестиційної діяльності – на субрахунку 793, фінансового результату від іншої діяльності – на субрахунку 794 з однойменними назвами. Запропоновані субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно затвердити в наказі про облікову політику та ввести до робочого плану рахунків досліджуваного підприємства.

8. Проведений аналіз методики визначення результативності роботи ТОВ «Мандрівець» на базі системи фінансових показників, дослідження їх економічного змісту та практичного значення дає змогу зробити висновок, що їх використання можливе лише за умов комплексного підходу до прийомів аналізу. У роботі проведено розрахунок основних показників діяльності товариства, що дає змогу керівництву підприємства приймати раціональні рішення щодо ефективності фінансово-господарської діяльності.

9. Досліджено, що фінансові результати діяльності ТОВ «Мандрівець» в 2015 році порівняно з 2014 роком погіршилися, оскільки відбулося їх зменшення на 76,6 тис. грн. Чистий дохід від реалізації зріс на 6,12%. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилася на 14,78%. Спостерігаємо зменшення інших доходів порівняно з 2014 роком. Позитивним є те, що в 2015 році порівняно з 2014 роком зменшилися інші операційні витрати на 43,8 тис. грн. Інші витрати збільшилися на 28,2 тис. грн. Фінансовий результат діяльності ТОВ «Мандрівець» в 2015 році порівняно з 2014 роком зменшився на 23,4% – це зумовлено збільшенням собівартості реалізованої продукції, зменшенням інших доходів і збільшенням інших витрат діяльності підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аникин А. В. Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса / А. В. Аникин – М. : Политиздат, 2009. – 367 с.
2. Аудит. Методика документування: [навч. посіб.] / під ред. І. І. Пилипенко, К. – 2003. – 457 с.
3. Аудит: [підруч.]: 2-ге вид., перероб. і доп. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
4. Барабанов А. С. Международные стандарты финансовой отчетности / А. С. Барабанов // Обзор. – 2003. – № 12. – С. 21.
5. Будько О.В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств / О. В. Будько // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Економічні проблеми розвитку виробництва. Вип. XXXI / НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів : ЛБІ НБУ, 2001. – С. 23–27.
6. Булатов А.С. Экономика / А. С. Булатов – М. : Юристъ, 2007. – 896 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1. – С. 11–18.
8. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії [навч.-практ. посіб.] / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2011. – 172 с.
9. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. – К. : Основи, 2006. – 687 с.
10. Видяпин В. И. Экономическая теория / В. И. Видяпин, Г. П. Журавлева. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 560 с.
11. Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах : [моногр.] / П. М. Гарасим, А. П. Гарасим, П. Я. Хомин. – Л. : Українські технології, 2001. – 167 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, 2010. – Т. 2, вип. 195. – С. 15-18 с.

13. Гаращенко О. В. Прибуток у фінансовій звітності: сучасний стан та перспективи розвитку / О. В. Гаращенко // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть : міжнар. наук.-теорет. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, 12 берез. 2004 р. : тези доп. – Тернопіль, 2004. – С. 88–89.
14. Геєць В. М. Стратегічні виклики ХХІ століття суспільству та економіці України: в 3 т., Т.1: Економіка знань – модернізований проект України / за ред. В. М. Геєця. – К. : Фенікс, 2007. – 542 с.
15. Голов С. В. Управлінський облік як фактор зростання прибутковості підприємства / С. В. Голов // Податкове планування. – 2006. – № 1. – С. 31.
16. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартам / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2001. – 739 с.
17. Горецька Л. Л. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку та фактори впливу на їх побудову / Л. Л. Горецька // Вісн. Житомир. інж.техн. ін.-ту. Економічні науки. – 2007. – № 14. – С. 95.
18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11.– С. 7–302.
19. Гребешков О. Н. Інформаційне забезпечення діяльності підприємства: інформаційні потреби та джерела їх задоволення / О. Н. Гребешков // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – 2009. – № 6. – Т.3. – С.205–208.
20. Даньків Й. Я. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансії / Й. Я. Даньків // Бухгалтерський облік і аудит. – № 3. – 2010. – С. 13–18.
21. Єремян О. М. Прибуток як економічна категорія / О. М. Єремян // Вісн. технол. ун-ту Поділля. Економічні науки. – 2004. – Ч. 2, т. 1 (59), № 1. – С. 191–194.
22. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 трав. 1997 р. № 283/97-ВР. (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-14 (зі змінами, внесеними згідно з Законами № 1702-VII (1702-18) від 14.10.2014) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
24. Іберський П. Л. О русской экономике / П. Л. Іберський – М. : Экономикс, 1997. – 541 с.
25. Канак Й. В. Класифікація витрат для прийняття рішень на стратегічному, поточному і оперативному рівнях управління / Й. В. Канак // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Економічні проблеми розвитку виробництва. Вип. XXXI / НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів : ЛБІ НБУ, 2008. – С. 597–602.
26. Канак Й. В. Методика відображення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на підприємствах / Й. В. Канак // III наук.-техн. конф. проф.-викл. складу, аспірантів та студентів академії, 24 берез.–16 квіт. 1997 р. : зб. статей. Ч. 6. Облік та аудит, регіональна економіка. – Рівне : УДАВГ, 2007. – С. 49–50.
27. Каплун О. А. Деякі аспекти організації оперативного контролю витрат на виробництво продукції / О. А. Каплун // Наук. зап. терноп. держ. пед. Ун-ту ім. В. Гнатюка. Серія : Економіка. – 2006 – Вип. 7. – С. 181–183.
28. Каплун О. А. Окремі методологічні проблеми та шляхи вдосконалення аудиту фінансових результатів / О. А. Каплун // IV наук.-техн. конф. ТДТУ : тези доп. – Тернопіль, 2000. – С. 199.
29. Корицька О. І. Макроекономічний підхід до вивчення інформаційного забезпечення оцінювання діяльності промислових підприємств України, 2012, с. 111–115 // ena. lp. edu.ua.
30. Ковалев В. В. Финансовый учёт и анализ: концептуальные основы / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
31. 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.
32. Кривенко К. Т. Політична економія : [навч. посіб.] / К. Т. Кривенко. – К. : КНЕУ, 2005.– 508 с.
33. Кундеус О. М. Формування ефективної інноваційної політики / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2010. – №2. – С. 8-15.
34. Курило Г. М. Бухгалтерський і податковий облік витрат і їх вплив на фінансовий результат / Г. М. Курило // Наук. вісн. : зб. наук. праць Академії ДПС України. – Ірпінь, 2003 – № 1(19). – С. 98–108.
35. Курило Г. М. Облік фінансових результатів із застосуванням бухгалтерської інформаційної системи / Г. М. Курило // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці та бізнесі : II міжнар. наук.-практ. конф.: тези доп. – Ірпінь, 2005. – С. 269–275.
36. 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.
37. Курило Г. М. Особливості організації і ведення обліку витрат (доходу) з податку на прибуток / Г. М. Курило // Держава та регіони. – 2002.–№ 4. – С. 228–234.
38. 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. – 2008. – № 4(7). – С. 108–116.
39. Кучеренко Т. Особливості формування фінансових результатів підприємствами / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 33–35.
40. Лебедзевич Я. В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності / Я. В. Лебедзевич. // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2001. – № 15. – С. 155–161.

41. Лебедзевич Я. В. Основні тенденції визначення фінансового результату: історичний аспект / Я. В. Лебедзевич // Вісн. Житомир. інж.-технол. інту. Економічні науки. – 2009. – № 9. – С. 64–72.
42. Лебедзевич Я. В. Управління прибутком підприємства / Я. В. Лебедзевич // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2001. – № 14. – С. 142–145.
43. 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, 2001. – Вип. 24 – С. 382–397.
44. Малов В. Н. Жан-Батист Кольбер – реформатор XVII века (1619–1683) / В. Н. Малов // Новая и новейшая история. – 2002. – № 3. – С. 259–260.
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» [Електронний ресурс] / Офіційний ресурс Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
48. Міклуха О.Л. Особливості організації обліку діяльності підприємства / О. Л. Міклуха // Вісн. УДУВГП. Економіка : зб. наук. праць. – 2004. – Вип. 4 (28). – С. 149–155.
49. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учет.] / М. Р. Мэтьюс, Х. Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
50. Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» від 31 берез.

- 1999 р. № 87. (зі змінами та доповненнями від 27. 06. 2013 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
52. Нечай П. Ю. Розмежування та взаємодія податкового та фінансового обліку / П. Ю. Нечай // Економіка: проблеми теорії та практики : міжвуз. зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2008. – Вип. 10. – С. 26–31.
53. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
54. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / О. Олійник – К. : Укр. консалтинг, 2001. – 256 с.
55. Олійник О. В. Класифікація витрат підприємства / О. В. Олійник // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Серія : Економічні науки. – 2007. – № 14. – С. 146–152.
56. Олійник О. В. Обґрунтування об'єктів обліку витрат діяльності / О. В. Олійник // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Серія : Економічні науки. – 2001. – № 15. – С. 113–119.
57. Олійник О. В. Поняття витрат в працях вчених економістів / О. В. Олійник // Вісник ХДАУ. – 2001. – № 8. – С. 65–66.
58. Олійник О. В. Формування облікової політики щодо витрат підприємства / О. В. Олійник // Вестн. НТУ «Харьковский политехнический институт». – 2001. – Вып. 24. – С. 48–52.
59. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 9. – С. 5–10.
60. Пархоменко Н. М. Визначення прибутку у порівнянні з міжнародним законодавством / Н. М. Пархоменко // Економіка: проблеми теорії та

- практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДПУ, 2001. – Вип. 89. – С. 103–106.
61. Пархоменко Н. М. Методичні особливості визначення фінансових результатів / Н. М. Пархоменко // Технічний прогрес та ефективність виробництва : вісн. Харків. держ. політех. ун-ту. – 2006. – Вип. 122, ч. 3. – С. 65–67.
62. Перезозова І. В. Зміст операційної діяльності і порядок формування операційного прибутку / І. В. Перезозова // Вісн. нац. ун-ту «Львівська політехніка». Серія : Логістика. – 2001. – № 424. – С. 227–232.
63. Перезозова І. В. Механізм узгодження значень податкового прибутку і прибутку облікового та відображення у фінансовій звітності / І. В. Перезозова // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2003. – Вип. 1. – С. 136–144.
64. Перезозова І. В. Різниці між обліковим і оподатковуваним прибутком: класифікація та причини виникнення / І. В. Перезозова // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДПУ, 2002. – Вип. 126. – С. 55–64.
65. Перезозова І. В. Теоретичні засади економічної сутності категорії «прибуток» / І. В. Перезозова // Формування економічних відносин в умовах становлення ринку : зб. наук. праць ТАНГ. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – Вип. 5. – С. 27–39.
66. Перезозова І. В. Фінансовий результат діяльності підприємств: відмінності бухгалтерського та податкового обліку доходів / І. В. Перезозова // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль: наук. журн. ТАНГ. – Тернопіль, 2000. – Вип. 2. – С. 187–199.
67. Петренко С. М. Методичні засади інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / С. М. Петренко // Торгівля і ринок України: темат. зб. наук. пр. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2009. – Вип. 26. – Т.2. – С.152-158.

68. Пишная Є. Особливості аудиту внутрішнього контролю та шляхи його вдосконалення в Україні / Є. Пишная // Тераудит. – 2008. – № 10. – С. 14–17.
69. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень, останні з яких внесені наказом Міністерства фінансів України № 48 від 08.02.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
70. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами і доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Фінансові витрати» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. (зі змінами і доповненнями від 09.12.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р.(зі змінами і доповненнями від 09. 12. 2011 р.) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
74. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

75. Проданчук М. А. Формування показників фінансових результатів / М. А. Проданчук // Вісн. Сум. нац. аграр. ун-ту. Серія : Фінанси і кредит. – 2008. – № 2(11). – С. 40–42.
76. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
77. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України №334/94-ВР від 28.12.1994 р. [Електронний ресурс] / Сайт «Законодавство України» офіційного веб-порталу Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua>.
78. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
79. Рябенко Г. М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації / Г. М. Рябенко, Ю. С. Резніченко // Інноваційна економіка. – 2013. – №6. – С. 319–321.
80. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
81. Сук Л. Вітчизняна система обліку та її вплив на порядок відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності / Л. Сук // Економіка. – 2007. – № 11. – С. 47–49.
82. Сук Л. Облік доходів і результатів діяльності / Л. Сук – 2002. – №10. – С. 2–23.
83. Сук П. Облік доходів та витрат майбутніх періодів / П. Сук – 2004. – № 7. – С. 8–11.
84. Сук П. Облік доходів / П. Сук, Л. Сук. – 2001. – № 3. – С. 13.
85. Сук П. Л. Відображення доходу в обліку та звітності / П. Л. Сук 2000. – № 5. – С.18–20.

86. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
87. Фаріон В. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 3 (19). – С. 321-323.
88. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 159-162.
89. Фаріон, В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В. Я. Фаріон // Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336-342.
90. Фаріон В. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості / В. Фаріон // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Сер. Економічні науки. – 2009. – № 27. – С. 108-112.
91. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [под ред. проф. Я. В. Соколова; пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
92. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методично обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – №6. – С.9–15.
93. Хомин П. Я. Внутрішня звітність підприємств і її облікове забезпечення: проблеми узгодженості // Облік, звітність та аудит підприємств. – 2004. – № 1. – С. 31–45.
94. Хомин П. Я. Звітність про витрати виробництва та її облікове забезпечення потребують удосконалення / П. Я. Хомин // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку / Тези

- доп. міжнар. наук.-практ. конф. 4-5 жовтня 2007р. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 167–170.
95. Чалий І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / Іван Чалий – Х. : Фактор, 2011. – 400 с.
96. Шара Є. Ю. Напрями удосконалення аналітичного та синтетичного обліку доходів підприємства на основі МСБО / Є. Ю. Шара // Зб. наук. праць УФЕІ «Науковий вісник». – 2006. – № 2. – С. 95.
97. Шара Є. Ю. Прибуток як економічна та обліково-аналітична категорія / Є. Ю. Шара // Зб. наук. праць УФЕІ «Науковий вісник». – 2009. – № 1. – С. 120–125.
98. Шара Є. Ю. Принципи обліку фінансових результатів діяльності підприємств / Є. Ю. Шара // Наук. зб. «Наукові праці НДФІ». – 1999. – № 8. – С. 45–50.
99. Шевченко Н. О. Теоретичні проблеми обліку витрат виробництва / Н. О. Шевченко // Інноваційна економіка. – 2012. – № 9. – С. 276–279.
100. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А. Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
101. Шморгун Л. Г. Менеджмент організацій : [навч. посіб.] / М. З. Шморгун. – К. : Знання, 2010. – 530 с.
102. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития / Й. А. Шумпетер – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.
103. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI : Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2013. – №2. – С. 52–55.
104. Які новації в цьому році очікують бухгалтерський облік / Інтерв'ю з начальником Управління методології бухобліку Департаменту податкової, митної політики та методології бухобліку Міністерства фінансів України Канцуровим О. О. // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 22. – С. 8–10.