

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

КИРДЕЛЬ Ірина Михайлівна

АУДИТ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ
РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

Д.е.н., професор В. М. Панасюк

Тернопіль-2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1 Економічна сутність витрат, доходів та фінансового результату підприємства	6
1.2 Витрати, доходи і фінансові результати як об'єкт облікової політики підприємства	18
1.3 Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності	24
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТ АУДИТУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ	32
2.1 Організаційні засади проведення аудиту витрат, доходів і фінансового результату діяльності підприємства	32
2.2 Інформаційне забезпечення та організаційно-методична побудова процесу аудиту витрат, доходів та фінансових результатів основної діяльності підприємства	44
2.3 Аудит фінансових результатів з метою забезпечення безперервності діяльності	54
Висновки до розділу 2	63
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	65
3.1 Інформаційні джерела та методика проведення аналізу витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності вітчизняних підприємств	65
3.2 Аналіз витрат, доходів і фінансових результатів досліджуваного підприємства	79
3.3 Економічні важелі відновлення фінансово-економічних результатів діяльності підприємства	87
Висновки до розділу 3	95
ВИСНОВКИ	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	101
ДОДАТКИ	111

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах господарювання одним із найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності підприємства, є фінансовий результат, тобто прибуток чи збиток. Головною метою підприємства в умовах глобальних економічних перетворень є отримання максимального прибутку при мінімальних витратах. Оскільки достатня кількість фінансових результатів визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, впровадження нових передових технологій тощо) і створює запас фінансової стійкості, що дозволяє підприємству реагувати та швидко змінюється в умовах ринку. Тому питання зменшення витрат і водночас підвищення прибутковості особливо актуальні в сучасний період ринкових реформ та економіки.

Порядок формування фінансових результатів є одним з найважливіших аспектів бухгалтерського обліку будь-якого підприємства. Багато факторів, що визначають існування економічного суб'єкта в ринковій інфраструктурі та його ділову репутацію, залежать від правильності обліку фінансових результатів.

Все це свідчить про важливість достовірності відображення всіх господарських операцій підприємства, всебічного врахування доходів і витрат в бухгалтерському обліку та звітності, що є основою формування фінансових результатів. Аудит фінансових результатів підприємства повинен довести надійність, реалістичність та повноту інформації, що надається користувачам (власникам, акціонерам, кредиторам тощо). Отже, якість та повнота аудиторської роботи, об'єктивність аудиторського висновку впливають на подальшу фінансову стратегію підприємства.

Вагомий внесок у розробку проблеми здійснили вітчизняні та іноземні науковці, а саме Арич М. І., Бабич В. В., Бутинець Ф. Ф., Пушкар М. С., Панасюк В. М., Лучко М. С., Нападовська Л. В. Сторчак А. О., Шубіна С.

В., які вплинули на розвиток теорії та практики витрат, доходів та фінансових результатів основної діяльності вітчизняних підприємств.

Мета і завдання дослідження. Основною метою дослідження є аудит і аналіз витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємства. Для реалізації поставленої мети дослідження сформовані наступні завдання:

- визначити особливості відображення доходів, витрат і фінансових результатів в обліковій політиці підприємства;
- провести порівняння міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності доходів і витрат;
- визначити основні складники організації бухгалтерського обліку фінансових результатів;
- визначити етапи проведення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів;
- провести факторний аналіз витрат, доходів і фінансових результатів досліджуваного підприємства.

Об'єктом дослідження є інформаційне забезпечення, організація і методика аудиту і аналізу витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємства на основі інформації ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту і аналізу витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності вітчизняних підприємств.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- сформовано основні елементи облікової політики доходів, витрат та фінансових результатів та модель обліку фінансових результатів на основі виокремлення рівнів суб'єкта господарювання;
- проведено порівняння положень МСБО і НП(С)БО стосовно формування Звіту про фінансові результати;
- визначено методичну та технічну частину організації бухгалтерського обліку фінансових результатів;
- визначено етапи проведення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів, а саме: підготовчий, основний, заключний з їх деталізацією стосовно мети, переліку процедур та робочої аудиторської групи;
- визначено інформаційні джерела та забезпечення, методи обробки, перелік показників аналізу витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємства;
- проведено факторний аналіз впливу чистого доходу на прибуток, витрат на 1 грн продукції, впливу рентабельності на валовий прибуток, сумарного впливу усіх факторів на валовий прибуток протягом останніх п'яти років досліджуваного підприємства.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх застосування з метою вдосконалення методики та практики аудиторської діяльності.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано одну статтю в збірниках наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність витрат, доходів та фінансового результату підприємства

Одним із найскладніших і суперечливих питань теорії та практики бухгалтерського обліку є процес формування фінансових результатів. Безперечно, цей етап займає центральне місце в системі управління підприємством. Основними складовими цього процесу є доходи та витрати, оскільки вони впливають на фінансовий результат підприємства, ціноутворення на кінцеву продукцію, організацію, обладнання та технологію виробництва. Водночас найважливішим є і залишається процес порівняння доходів і витрат суб'єкта господарювання. Ці концепції пронизують усі сфери діяльності підприємства, вони залежать від вартості позитивного результату та конкурентоспроможності підприємства. Загалом, вищезазначені категорії відображають реальний склад та структуру задіяних економічних ресурсів та характеризують ефективність виробництва підприємства.

Як відомо, згідно П(С)БО 15 дохід визнається, коли актив збільшується або зобов'язання зменшується, що спричиняє збільшення власного капіталу (крім збільшення власного капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу можна достовірно визначена [69].

У цьому випадку критерії визнання доходу використовуються окремо для кожної операції. Однак вони повинні застосовуватися до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із місту такої операції.

Таким чином, дохід підприємства – це сукупний дохід за певний проміжок часу від здійснення фінансово-господарської діяльності

підприємства. У цьому випадку це може бути деталізовано як покриття виробничих витрат підприємства, сплата основних податків і зборів, відшкодування адміністративних витрати та витрат на збут, забезпечення інтересів власників (рис. 1.1).

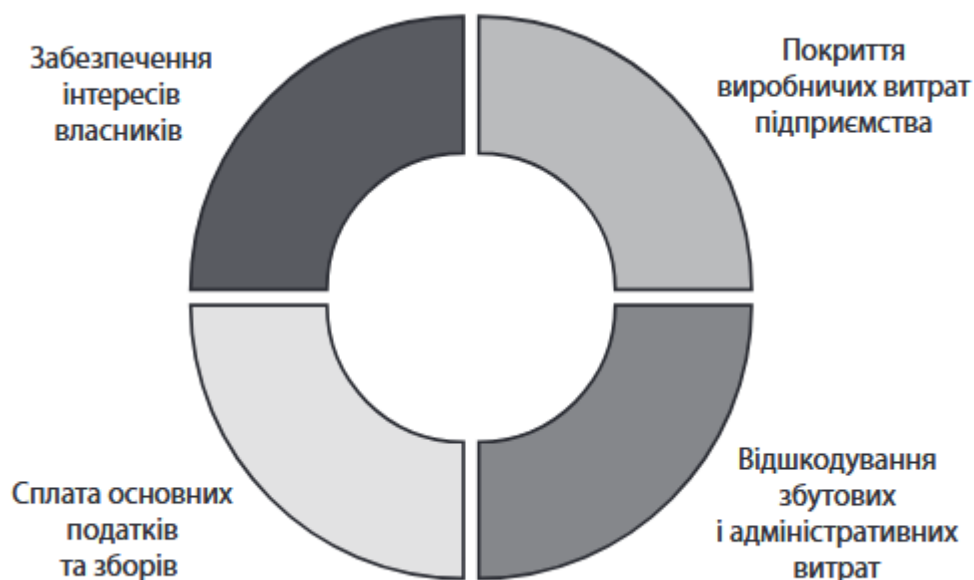


Рис. 1.1. Класифікаційні ознаки доходу

Однак, Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів (яка не є Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку) визначає витрати як це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі вибуття або амортизації активів або зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [2].

Зі сказаного видно, що як національна, так і міжнародна практика визнання витрат однакові. Наприклад, класифікація витрат за різними підставами наведена в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [43], що відповідає класифікації витрат, передбаченому в П(С)БО 16 «Витрати».

Згідно МСБО 18, дохід визначається як валове надходження економічних вигод протягом періоду, який виникає в процесі звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал збільшується внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників власного капіталу [44]. З іншого боку, пункт 14.1.56 Податкового кодексу України

[ПК] тлумачить поняття "дохід" як загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманих (нарахованих) за звітний період у грошовій формі.

Витратами звітного періоду є або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [70].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" розроблено згідно міжнародних стандартів. Проте не існує окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат та порядок їх розкриття у фінансовій звітності. Питання, пов'язані з оцінкою, концепцією, визнанням та класифікацією витрат, розкриваються МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби», МСФЗ (IAS) 2 «Запаси».

Визначення витрат, наведене у національних положеннях бухгалтерського обліку, майже повністю узгоджується з концепцією витрат, визначеною в МСФЗ [14].

Таким чином, будь-які господарські операції, що відбуваються на підприємстві, призводять до виникнення витрат і доходу. У свою чергу, останні безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання. Важливість цих категорій як у науці, так і на практиці є безперечною, тому вважаємо, що їх дослідження слід проводити з точки зору економічних, правових та бухгалтерських концепцій. Економічна концепція. На думку Дж. М. Кейнса, дохід на рівні підприємства – це перевищення вартості готової продукції, реалізованої протягом певного періоду, над початковою вартістю виробництва [33, с. 106–107].

Привертає увагу заява Г. Шанца, де під доходом він мав на увазі отримання чистого (безборгового) майна. Автор розумів дохід як суму, якою людина може розпоряджатися без зменшення вартості наявного майна [3, с. 7–23].

Таким чином, розгляд вивченої концепції дозволяє стверджувати, що з економічної точки зору дохід це надходження коштів на підприємство. При цьому, засоби у бухгалтерському обліку – це все, що відноситься до поняття «активи» як джерело потенційного прибутку чи майбутньої вигоди.

Іншими словами, дохід це будь-який процес, який веде до збільшення активів. Слід зазначити, що економічний підхід до тлумачення доходу не слід розглядати окремо від поняття "витрати". Цей підхід слід розуміти як найбільш ефективний спосіб використання економічних ресурсів, оскільки при формуванні узагальненої бухгалтерської інформації необхідно враховувати загальні витрати.

В ході дослідження з'ясовано, що пошуками істини у цьому питанні займалися багато вчених, зокрема класики політичної економії А. Сміт, Д. Рікардо [48]. Наприклад, Адам Сміт дослідив поняття "абсолютних витрат", тоді як Девід Рікардо розробив цю теорію, ввівши поняття "порівняльні витрати". У свою чергу, в марксистській теорії витрати включали витрати на оплату праці, капітальні витрати та витрати на оплату праці.

У міру розвитку теорії витрат з'являються нові концепції. Так, К. Менгер та Ф. Візер ввели поняття "витрати" як психологічне явище, засноване на граничній корисності. Серед дослідників цього періоду найбільш актуальною є запропонована Дж. Б. Кларком та Дж. А. Хобсоном розширена класифікація витрат на виробничі, накладні, індивідуальні, та за термінами їх понесення.

Таким чином, характерною рисою економічного підходу до поняття "витрати" є трактування та визначення руху грошових ресурсів підприємства з метою пошуку принципів їх ефективного використання.

Юридична концепція ґрунтується на виникненні (визнанні) доходу під час укладення договору. Доходи виникають з моменту укладення компанією договору з клієнтом.

Виникнення (визнання) доходу під час виконання контракту передбачає, що дохід від виконання робіт може бути визнаний під час

підписання акта, тобто під час виконання контракту підрядником. Виникненням (визнанням) доходу під час отримання грошей за виконання договору вважається момент визнання доходу від виконання робіт за договором може бути визначений безпосередньо в момент отримання грошей від замовника. Виникнення (визнання) доходу під час погашення зобов'язань – це момент передачі грошей постачальнику можна розглядати як момент виникнення (визнання) витрат.

Відповідно до ст. 334 Цивільного кодексу України [90] право власності набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Передача майна вважається його передачею набувачу або перевізнику, організації зв'язку тощо для пересилання, передачі набувачу відчуженого майна без зобов'язання поставки.

На додаток до вищезазначених підходів до поняття «дохід» доповнено визначення нормативної літератури, які наведено в табл. 1.1.

У наведеній таблиці 1.1 розглядається сучасна інтерпретація доходів, основою якої є вплив на процес формування, розподілу та перерозподілу доходів, що доповнює бухгалтерський аспект.

Таким чином, наведені вище визначення витрат розкривають їх зміст та суттєві характеристики залежно від місця їх походження, періоду формування та сфери використання. Тобто на практиці детальний опис витрат пов'язаний із методом і технікою формування собівартості продукції, робіт та послуг.

Концепція бухгалтерського обліку. В системі бухгалтерського обліку поняття "дохід" і "витрати" є одним з найбільш висвітлених і, водночас, найбільш складним і суперечливим питанням.

Зокрема, на думку Нападовської Л. В., дохід (кінцева вартість), який створює підприємство, визначається тим, скільки покупці готові заплатити за пропоновані підприємством товари [52].

М. С. Пушкар вважає, що "дохід" як економічна категорія означає "... потік грошових коштів та інших доходів за одиницю часу і складається з таких факторіальних елементів, як прибуток, заробітна плата, відсотки та рента" [74].

Таблиця 1.1

Нормативно-правове забезпечення поняття «дохід»

№ з/п	Визнач. терміна	Характеристика	Джерело
1	Дохід	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників	Нац. банк, Постанова «Про затвердження Правил бухгалтерського обліку доходів і витрат банків України» від 18.06.2003 № 255
2	Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Укоопспілка, Методичні реко- мендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств від 28.07.2006 р.
3	Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Мінекономіки, Наказ «Про затвердження метод.реком. щодо впровадження НП(С)БО у сфері громадського харчування і побу- тових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами» від 17.06.2003 № 157
4	Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Мінфін, Наказ «Про затвердження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» від 07.02.2013 № 73
5	Доходи	Кошти, що фактично одержані суб'єктами інвестицій як результат від здійснення інвестицій. Усі доходи (прибутки), одержані від здійснення інвестицій за кордоном, підлягають перерахуванню в Україну, а також декларуванню згідно зі вста- новленим порядком	Нац. банк, Постанова «Про за- твердження Інструкції про по- рядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон» від 16.03.1999 р. № 122
6	Доходи	Будь-яка економічна вигода, одержана внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння (за яке Кри- мінальним кодексом передбачена відповідальність), що передуює легалізації (відмиванню доходів), яка може складатися з матеріальної власності чи власності, що виражена в правах, а також включає рухоме чи нерухоме майно та документи, які підтверджують право на таку власність або частку в ній	ГоловКРУ, Рекомендації щодо виявлення та інформування про фінансові операції, які підлягають фінансовому моніторингу від 18.08.2003 р. № 6

У процесі дослідження визначено, що тлумачення витрат із юридичної точки зору тісно нерозривно пов'язано з обліковою концепцією (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Нормативно-правове забезпечення поняття «витрати»

№ з/п	Визначення терміна	Характеристика	Джерело
1	Витрати	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)	Укоопспілка, Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств від 28.07.2006 р.
3	Витрати	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	Мінфін, Наказ «Про затвердження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» від 07.02.2013 р. № 73
4	Витрати	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам	Нацбанк, Постанова «Про затвердження Правил бухгалтерського обліку доходів і витрат банків України» від 18.06.2003 р. № 255

Таким чином, згідно Бутинця Ф. Ф. [14], дохід це потік грошових коштів та інших доходів за певний період, отриманих від реалізації продукції, товарів, послуг. Сопко В. В. [81] вважає, що дохід це валовий приплив економічних вигод протягом звітного періоду, що виникає в процесі звичайної діяльності. Коли ці доходи сприяють збільшенню власного капіталу, крім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, це називається прибутком, коли зменшення тоді це збиток.

Соколов С.П. та Пятов М.Л. [74] вважають, що дохід, який виникає на підприємстві через властиві йому особливості, є не що інше, як гудвіл.

Згідно стандартів BVS-I, які розроблені Американським товариством [1], до класичного визначення гудвілу додаються фактори, що окремо не відображаються в звітності суб'єкта господарювання, проте становлять існуюче джерело його доходів.

Поняття бухгалтерського обліку "витрат" вивчали багато економістів. Зокрема, Л. Пачолі [64] поділив витрати на такі групи: витрати на бізнес-процеси, вартість готової продукції та витрати підприємства в цілому.

Ще однією сферою, яка відрізняється від інших, є напрямок, запропонований Нашкерською В.Г., що забезпечує перевагу в процесі формування витрат в управлінському обліку, тобто поєднання витрат за економічними об'єктами та статтями калькуляції [55]. Переконливою є думка Ф. Ф. Бутинця [14], який вважає, що витрати це конкретні витрати, понесені ресурсами.

Дещо ширшим поняттям, що об'єднує досліджувані категорії витрат і доходів, є визначення, дане автором Лен В. С. [37], який вважає, що витрати – це не що інше, як матеріальні та грошові ресурси, що витрачаються на отримання доходу.

Таким чином, для ефективного управління доходами та витратами необхідно враховувати особливості кожного підприємства, процеси, що відбуваються в його діяльності, обладнання, технологію та організацію системи бухгалтерського обліку. Економічною характеристикою будь-якого суб'єкта господарювання є його фінансові результати. Вони можуть бути представлені як прибуток або збиток.

Кожне підприємство створене для отримання прибутку. Основним завданням фінансового менеджера є прийняття правильних і продуманих рішень у галузі структури капіталу та управління вартістю, витратами і доходами, оборотним і основним капіталом. Результатом такої діяльності є стабільне зростання прибутку [5, с. 83].

Відсутність однозначної інтерпретації фінансових результатів у науковій літературі та нормативних документах не дає чіткої картини у

визначенні сутності, ролі та значення фінансових результатів. У таблиці. 1.3 показано визначення поняття "фінансовий результат" різними вченими.

Таблиця 1.3

Поняття «фінансові результати» з погляду різних науковців

№	Науковець	Сутність поняття
1	Ф.Ф. Бутинець	Збиток або прибуток чи збиток організації. Порівняння доходів і витрат підприємства, відображене у звіті.
2	А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк	Різниця між доходами та витратами підприємства або його окремого підрозділу за певний проміжок часу. Збільшення або зменшення собівартості власного капіталу підприємства за рахунок діяльності у звітному періоді.
3	М.С. Пушкар	Збиток або прибуток в результаті господарської діяльності.
4	С.В. Мочерний	Грошова форма результатів господарської діяльності організації чи її підрозділів, що виражається в прибутку або збитку.
5	М.С. Чебанова, С.С. Василенко	Прибуток або збиток, отриманий від діяльності підприємства.
6	Л.М. Худолій	Порівняння доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством
7	Н.М. Ткаченко	Операційний дохід за вирахуванням операційних витрат

Таким чином, вивчивши визначення "фінансових результатів" іншими вченими, ми можемо узагальнити його наступним чином: фінансові результати – це показник економічних показників діяльності організації, який обчислюється шляхом порівняння доходів і витрат, що приймає форму прибутку або втрата.

У рамках концепції бухгалтерського обліку фінансовий результат можна визначити з трьох позицій:

- 1) як різниця між величними доходами та витратами підприємства;
- 2) як зміна обсягу чистих активів підприємства протягом звітного періоду;

3) як збільшення власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Традиційно існує два методи розрахунку фінансового результату підприємства, які мають деякі відмінності в різних країнах:

1) метод «витрати – випуск». Він передбачає визначення прибутку шляхом віднімання доходів і витрат звітного періоду:

$$\Pi = Д - В, \quad (1)$$

де Π – це прибуток;

$Д$ – це чистий дохід (виручка від реалізації робіт, продукції, послуг);

$В$ – це витрати фінансових та матеріальних ресурсів [5, с. 34];

2) метод порівняння власного капіталу, який визначає збільшення власного капіталу у звітному періоді шляхом віднімання від суми власного капіталу на кінець періоду суми власного капіталу на початок періоду обчислює різницю (позитивну чи негативну).

В Україні розрахунок фінансового результату найчастіше проводиться методом "витрати випуск". Фінансовий результат за звітний період визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду та витрат, понесених на отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку на дату їх виникнення, а не на дату надходження або виплати коштів [4, с. 66].

Отже, облік фінансових результатів згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку ведеться на рахунках 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». При цьому, якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним та на кінець звітного періоду закривається, тоді рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним, відноситься до класу рахунків власного капіталу та його сальдо відображається в балансі.

На виробничому підприємстві доходи та витрати генеруються в результаті різних видів діяльності: операційні, інвестиційні і фінансові. Проте досліджуючи визначення в нормативних документах та фінансовій

звітності підприємства за видами діяльності не дозволяють повністю створити та використовувати інформаційні моделі обліку для аналізу ефективності кожного з них цих видів діяльності.

Більшість зарубіжних країн використовують чистий прибуток як основу для розрахунку фінансового результату, який визначається трьома поняттями: синтаксичним, семантичним, прагматичним.

Синтаксична концепція розглядає фінансові результати з точки зору правил визначення бухгалтерського прибутку через розуміння методу та алгоритму його обчислення. В рамках цієї концепції вчені виділяють два підходи до оцінки фінансових результатів: діючий та за типом підприємства [21, с. 141]. Відповідно до семантичної концепції прибуток визнається показником ефективності інвестицій власниками. Прагматична концепція оцінює прибуток з позиції його використання інвесторами та кредиторами, незалежно від методу визначення та оцінки [56, с. 7].

Вивчення обліку фінансових результатів на практиці порушує багато суперечливих питань, включаючи невідповідність характеристик діяльності, доходів, витрат та формування фінансових результатів.

Для оцінки фінансового стану українських підприємств проаналізовано фінансові результати великих та середніх підприємств за 2012-2019 роки на основі даних Держстату [21] та складено графік фінансових результатів підприємств (рис. 1.2).

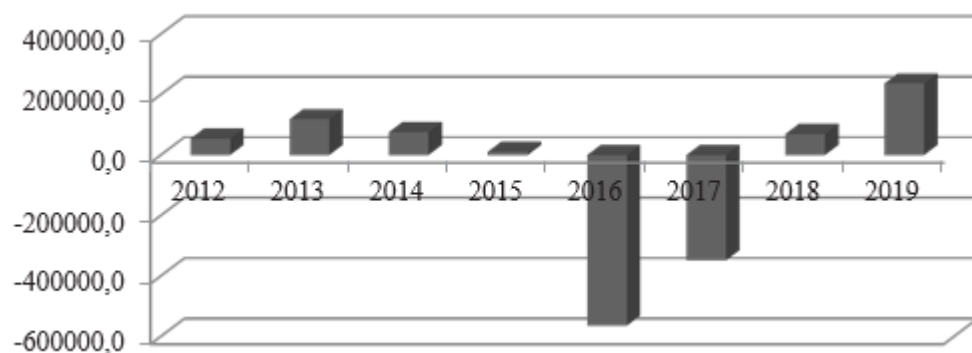


Рис. 1.2. Фінансовий результат до оподаткування підприємств України у 2012–2019 роках

Як видно з рис. 1.2, для фінансових результатів з 2013 по 2016 роки є характерним спад показників фінансового результату до великого від'ємного значення (2014 рік – 118 605,6 млн. грн., а в 2016 рік – -564 376,8 млн. грн.), проте з 2017 до 2019 роки відбувається їх швидке зростання і перехід до прибуткової діяльності загалом по всіх підприємствах України (2017 рік – -348 471,7 млн. грн., а 2019 р. – 236 952,1 млн. грн.).

Таким чином, фінансові результати є показником ефективності господарської діяльності організації, який обчислюється шляхом порівняння доходів і витрат і приймає форму прибутку або збитку. Класифікація витрат і доходів за різними видами діяльності подані в додатку А і Б.

Проаналізувавши фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств України за період 2012-2019 років, можна сказати, що у 2019 році були досягнуті найвищі показники за весь досліджуваний період. При цьому прибуток великих підприємств перевищує прибуток середнього, а втрата середнього, навпаки, перевищує збиток великих підприємств.

1.2. Витрати, доходи і фінансові результати як об'єкт облікової політики підприємства

Реформування системи бухгалтерського обліку підвищує актуальність удосконалення її організації на підприємствах. Можливість використання декількох підходів до ведення бухгалтерського обліку, з одного боку, дає певну свободу підприємствам, а з іншого – робить необхідним для кожного суб'єкта господарювання розробляти власні правила бухгалтерського обліку, підходи, процедури.

Основне призначення облікової політики - забезпечення достовірної інформації про фінансовий та майновий стан підприємства та результати його діяльності для прийняття управлінських рішень [72]. Облік доходів, витрат та фінансових результатів відіграє важливу роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Сума понесених доходів та витрат впливає на розмір загального фінансового результату підприємства, а отже, на розмір податку, що підлягає сплаті до бюджету, прибутковість та самозабезпечення суб'єкта господарювання та на посилення його конкурентоспроможності. Таким чином, облік витрат, доходів та фінансових результатів та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства [83].

В умовах динамічних змін зовнішнього та внутрішнього середовища господарювання підприємство повинно постійно адаптуватися, здійснюючи господарську діяльність. Сприяння цьому процесу полягає у вирішенні облікової політики, яка повинна відображати всі аспекти організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Головною метою будь-якого суб'єкта господарювання є досягнення високих фінансово-економічних показників, і саме облікова політика сприяє цьому.

Надійність фінансового результату лежить в основі принципів і правил бухгалтерського обліку, яких має дотримуватися законодавство. Чинна законодавча база передбачає, що метод бухгалтерського обліку в багатьох

питаннях визначається обліковою політикою, яку кожна компанія обирає самостійно [61]. Таким чином, кінцеві результати господарської діяльності та стратегія її розвитку в майбутньому залежать від правильно сформованої облікової політики (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Елементи облікової політики доходів, витрат та фінансових результатів

Елемент облікової політики	Альтернативний варіант	Стратегія підприємства
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	– визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги витрат, які понесені підприємством в зв'язку з наданням послуг, в загальній очікуваній вартості таких витрат	Вибір стратегії "Максимізація прибутку". Розпорядчий документ про облікову політику повинен передбачати елементи облікової політики, що забезпечують "зменшення" витрат підприємства і максимізацію доходів підприємств. Зокрема, розрахунок витрат методом, який їх забезпечує
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Кожне підприємство обирає самостійно	"Найменший" розмір, універсальний спосіб у цьому випадку визначити неможливо, оскільки невідомо, чи буде підприємство відображати витрати, понесені у собівартості готової продукції, або накопичену суму витрат буде «накопичувати» у вигляді вартості готової продукції
Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт і послуг)	Кожне підприємство обирає самостійно	
Перелік та склад змінних й постійних загальновиробничих витрат	Кожне підприємство обирає самостійно	
База розподілу загальновиробничих витрат за фактичної	– заробітна плата; – години роботи; – прямі витрати	

потужності і загально-виробничих змінних та розподілених постійних витрат	– обсяг діяльності	<i>продовж. табл. 1.4</i> Використання інших елементів обліку витрат також залежить від обраної підприємством стратегії та інших факторів. "Збільшення" доходу на конкретну дату може бути досягнуто шляхом "завищення" обсягу виконаної роботи. Орієнтоване на витрати управління, спрямоване на "Зростання" витрат підприємства і "зменшення" доходу. У кожному випадку ці методи визначаються самостійно в розпорядчому документі про облікову політику підприємства.
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	- вимірювання та оцінка виконаної роботи; - співвідношення обсягу виконаної частини робіт та їх загального обсягу за натуральним контрактом на будівництво; - відношення фактичних витрат від початку будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	
База розподілу загальновиробничих витрат за нормальної потужності	– обсяги доходів; – прямі витрати; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований механізмами і будівельними машинами час тощо	
Схема обліку витрат	Із використанням для обліку витрат рахунків: 9 класу; 8 класу; 8 і 9 класів водночас	
Періодичність визначення фінансових результатів	– щорічно – щомісячно	

На основі даних таблиці 1.3, у методичних рекомендаціях, що стосуються облікової політики підприємства, наводяться такі елементи:

1) стосовно доходу: процедура оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; порядок визначення ступеня завершеності робіт за договором підряду;

2) стосовно витрат: процедура обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку бухгалтерського обліку транспортно-заготівельних витрат; застосування класу 8 та / або 9 Плану рахунків для обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій; перелік і склад статей для розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, основа їх розподілу; база розподілу витрат на операції з пайовими інструментами;

3) стосовно фінансових результатів: порядок виплат, здійснених за рахунок прибутку (для державних та комунальних підприємств); підходи до періодичності зарахування сум переоцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; дата залучення простих акцій, випуск яких зареєстрований, для розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу [62].

Багато компаній досі не мають чітко розробленого документа про облікову політику, що негативно впливає на облік та формування інформації для прийняття ефективних управлінських рішень [63].

В результаті аналізу наказів щодо облікової політики підприємств встановлено, що сьогодні процес формування облікової політики приділяється недостатня увага як з боку бухгалтерії, так і управлінського персоналу. Наприклад, зміст наказу на календарний рік здебільшого є дублюванням поточного, хоча економічні обставини підприємства вимагають значних змін в організації бухгалтерської практики. Це можна пояснити тим, що в Україні на даний момент немає стабільних товарних та фінансових ринків, а підприємства працюють в умовах дефіциту матеріальних ресурсів.

Формування елементів облікової політики суб'єкта господарювання повинно враховувати специфіку його діяльності. Забезпечення належної організації обліку витрат, доходів та фінансових результатів на рівні суб'єкта господарювання відіграє значну роль в обліку технологічних фаз. Це дозволяє розглядати виробничий процес як сукупність організаційних

підрозділів з метою належного та належного управління формуванням доходів, витрат та фінансових результатів, а отже, призведе до делегування повноважень між центрами відповідальності.

У свою чергу, цілеспрямований розвиток бюджетування вимагає вдосконалення внутрішнього управління: централізації та децентралізації його функцій, їх окремого або спільного здійснення на рівні підприємств та підрозділів. Оскільки визначення організаційної структури господарюючого суб'єкта є необхідною умовою бюджетування, відповідні структурні підрозділи визначені в межах одного підприємства, яке можна розглядати як сукупність різних центрів відповідальності. Взаємна координація діяльності виробничих підрозділів підприємства на базі центрів відповідальності із системою бюджетування.

Як бачимо, успішне управління фінансовими результатами залежить насамперед від контролю витрат і доходів центрів відповідальності, що повинно бути відображено в моделі обліку фінансових результатів (табл. 1,5). Отже, розрахунок прибутку (збитку) з точки зору виробництва необхідний як для оперативних, так і для стратегічних управлінських рішень. Визначення фінансового результату за видами продукції, роботи чи послуги надасть керівництву компанії інформацію про найбільш вигідні для виробництва продукти або надані послуги та внесок кожного виду продукції (послуги) на покриття витрат підприємства.

Запропоновані методологічні підходи до ведення бухгалтерського обліку у виробництві забезпечать необхідну деталізацію інформації про доходи, витрати та фінансові результати та розширять можливості її використання центрами відповідальності за прийняття управлінських рішень. Визначений таким чином фінансовий результат за певний звітний період враховуватиме внесок центру відповідальності у його формування, що надалі впливатиме на розподіл прибутку (збитків) в розрізі центрів відповідальності та забезпечить контроль та оцінку структурних підрозділів, їх внесок у фінансовий результат та покриття (економія витрат).

Таблиця 1.5

Модель обліку фінансових результатів підприємств на основі виокремлення рівнів суб'єкта господарювання центрів фінансової відповідальності

Субрахунок	Аналітичний рахунок				
	першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку	п'ятого порядку
791 «Фінансовий результат операційної діяльності»	791.1 «Фінансовий результат основної діяльності»	791.1.1 «Фінансовий результат Напрямку I»; 791.1.2 «Фінансовий результат Напрямку II»; 791.1.3 «Фінансовий результат діяльності допоміжних виробництв»; 791.1.4 «Фінансовий результат діяльності обслуговуючих господарств»	791.1.1.1 «Фінансовий результат від реалізації продукції за Напрямом I за видами продукції, робіт чи послуг	791.1.1.1.1 «Фінансовий результат від реалізації продукції за центром відповідальності № 1» і т.д. в розрізі центрів відповідальності	791.1.1.1.1.1 «Фінансовий результат від реалізації продукції за центром відповідальності № 1» в розрізі каналів реалізації (держави, кінцеві споживачі)

Застосування облікової політики є ефективним засобом підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств та забезпечення стабільного фінансового стану. Запропоновані підходи до формування складових облікової політики з точки зору цих елементів сприяють створенню відповідного механізму управління бухгалтерськими процесами.

1.3. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Завдяки прагненню українського народу жити і працювати в європейському середовищі, з розвитком міжнародної співпраці, створенням нових підприємств в Україні з іноземними інвестиціями, а також виходом існуючих вітчизняних підприємств на міжнародні ринки, існує необхідність подальшого реформування національної системи бухгалтерського обліку. Глобалізація економічних процесів зумовила необхідність порівняння фінансової звітності та гармонізації публічної інформації на міжнародному рівні.

Одним із шляхів гармонізації є поступове впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в практику бухгалтерського обліку певних категорій суб'єктів господарювання.

Методологічні основи обліку доходів та їх відображення у звітності визначаються МСФЗ 18 "Дохід" та П(С)БО 15 "Доходи".

Порівняння основних положень цих стандартів свідчить про наявність багатьох спільних рис. Це насамперед стосується критеріїв визнання доходів, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо. Однак існують відмінності між цими стандартами, які наведені в таблиці 1.6.

Порівнюючи основні положення цих стандартів, можна сказати, що структура МСБО 18 набагато ширша, ніж П(С)БО 15, і також існують відмінності у змісті цих положень.

Згідно з МСБО 18, дохід - це валовий одержання економічних вигод протягом періоду, що виникає в процесі звичайної діяльності, коли власний капітал збільшується в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників акціонерного капіталу [44].

Що стосується П(С)БО 15 "Дохід", то поняття доходу як такого в ньому не розглядається. Однак згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової

звітності" дохід - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу [54].

Таблиця 1.6

Порівняння національних і міжнародних стандартів обліку доходів

Ознаки	П(С)БО 15 «Дохід»	МСБО 18 «Дохід»
1	2	3
Поняття доходу	Не розглядається. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу.	Дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.
Не визнаються доходами	Доходами не визнаються: суми податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.	Не розглядається.
	Також, не визнаються доходами: суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів.	
Оцінка доходу	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню	Сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством.
Класифікація доходів	Доходи класифікуються за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції; б) чистий дохід від реалізації продукції; в) інші операційні доходи; г) фінансові доходи; д) інші доходи; Окрема увага приділяється визнанню доходів цільового фінансування	Передбачає наступні види доходів: а) дохід від реалізації товарів; б) дохід від надання послуг; в) відсотки, роялті, дивіденди. Якщо підприємство залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається

Отже, визначення поняття «дохід» у МСБО не враховує збільшення активів та зменшення зобов'язань, а лише враховує зростання власного капіталу, що може вплинути на метод обліку господарських операцій.

Існують деякі інші відмінності в обліку доходів за П (С) БО та МСБО:

- ✓ згідно з МСБО при визнанні доходу враховується не лише юридична природа господарських операцій, але й економічний зміст (вигоди та ризику власності);

- ✓ невідповідність виникає, коли товари продаються з гарантією. Дохід визнається в день продажу за П(С)БО, хоча існує можливість майбутніх витрат за гарантіями.

Загальною рисою є те, що дохід оцінюється за справедливою вартістю.

Отже, згідно з національними стандартами доходи не визнається: розмір передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги), сума передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги); сума передоплати, застави під заставу або для повернення позики, якщо це передбачено відповідною угодою; виручка від первинного розміщення цінних паперів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" розроблено відповідно до міжнародних стандартів. Хоча не існує окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат та порядок їх розкриття у фінансовій звітності. Питання, що стосуються концепції, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються в Концептуальній основі фінансової звітності, МСФЗ 1.

Таким чином, у Концептуальній основі фінансової звітності витрати розглядаються як зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі вибуття або амортизації активів або у формі зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, за винятком зменшень, пов'язаних із до виплат учасникам [34]. . Ми порівнюємо умови визнання витрат, перелічених у П (С) БО 16 "Витрати" і в Концептуальній основі фінансової звітності. (таблиця 1.7).

Класифікація та групування витрат детальніше обговорюються в П (С) БО 16 "Витрати". Відповідно до МСФЗ витрати визнаються на основі прямого порівняння витрат та доходів за конкретними статтями доходу, що передбачає одночасне визнання доходів та витрат, що виникають безпосередньо та спільно від тих самих операцій чи інших подій [46].
Відповідно до

П (С) БО 16 "Витрати" витрати визнаються у звітності підприємства на момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, що призводить до

зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального розподілу протягом звітних періодів, коли відповідні економічні пільги отримуються [70].

Таблиця 1.7

**Порівняння умов визнання витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати» та
Концептуальної основи фінансової звітності**

П(С)БО 16	Концептуальна основа фінансової звітності
Відбувається збільшення зобов'язань або зменшення активів (п.5)	Відбувається зменшення економічних вигод, пов'язане зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (параграф 94)
Витрати можуть бути достовірно визначені (п.6)	Зменшення економічних вигод можна достовірно визначити (п.94)
Витрати визнаються витратами окремого періоду одночасно із визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені (п.7)	Витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки на основі прямої залежності між понесеними витратами та доходами, отриманими за конкретними статтями (параграф 95).
Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом декількох періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами. (п.8)	Якщо очікується, що економічні вигоди виникнуть протягом декількох звітних періодів, і їх зв'язок із доходом може бути визначений лише в широкому діапазоні, витрати визнаються, виходячи з процедур систематичного та раціонального розподілу (КО п.96)
Не розглядається	Визнається негайно, коли витрати не забезпечують майбутніх економічних вигод або коли і в тій мірі, в якій майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають визнаватися активом у балансі (параграф 97).
	Витрати також визнаються у Звіті про прибутки та збитки у випадках, коли зобов'язання виникають без визнання активу, як у випадку зобов'язання щодо

	гарантії товару (параграф 98).
--	--------------------------------

Класифікація та групування витрат детальніше обговорюються в П (С) БО 16 "Витрати". Відповідно до МСФЗ витрати визнаються на основі прямого порівняння витрат та доходів за конкретними статтями доходу, що передбачає одночасне визнання доходів та витрат, що виникають безпосередньо та спільно від тих самих операцій чи інших подій [46].

Відповідно до П (С) БО 16 "Витрати" витрати визнаються у звітності підприємства на момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального розподілу протягом звітних періодів, коли відповідні економічні пільги отримуються [70].

На відміну від міжнародних стандартів, категорія «збитки» не враховується в П (С) БО 16 «Витрати». При вивченні питання обліку доходів і витрат за П(С)БО та МСБО важливою темою для вивчення є розкриття інформації про фінансові результати у форматі міжнародних та національних стандартів.

Перехід до бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами в Україні призвів до розробки національних стандартів бухгалтерського обліку, спрямованих на отримання взаємоузгодженої, інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка є надійним джерелом достовірної інформації про фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства .

Для того, щоб фінансова звітність загального призначення відповідала потребам максимальної кількості користувачів, необхідно визначити основні вимоги до форми та обсягу наданої інформації. Все це розкрито у МСФЗ 1 "Подання фінансової звітності" та у вітчизняному обліку в НП (С) БО 1.

Порівнюючи вимоги МСБО 1 та НП(С)БО 1 з підготовкою Звіту про фінансові результати, можна сказати, що вимоги до складання Звіту про фінансові результати відповідно до НП(С)БО 1 забезпечили наближення

цього звіту до Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід. Зокрема, надання інформації про інші сукупні доходи. Якщо МСБО 1 допускає альтернативні варіанти подання інформації про інші сукупні доходи, вітчизняна звітність пропонує безальтернативну гібридну презентацію фінансових результатів – єдиний звіт з двох окремих розділів (один відображає фінансові результати, а інший – генерує інші загальні дохід) [88].

Таблиця 1.8

Порівняння положень МСБО і НП(С)БО стосовно формування Звіту
про фінансові результати

Положення	НП(С)БО	МСФЗ
1	2	3
Формат	Форма регулюється. Визначає єдину форму та порядок заповнення статей Звіту про фінансові результати. Операційні витрати представлені за функціями в розділі I та елементи у розділі III	Форма не регламентована. Визначено, що Звіт про прибутки та збитки повинен містити певні рядки. Немає чітких інструкцій щодо заповнення Звіту. Ви можете вибрати класифікацію операційних витрат: за функцією або за характером (елементи)
Деталізація інформації	Додаткові рядки, заголовки або підсумки не надаються (за винятком інших податків з продажу та частки меншості у зведеному звіті)	Додаткові рядки, заголовки та проміжні результати повинні наводитись у звіті, якщо це вимагається іншими стандартами або якщо необхідно точно відображати фінансові результати підприємства
Розкриття інформації про види діяльності	Операційна інвестиційна фінансова	Звичайна (основна, фінансова, інша)
Подання доходів та витрат	Доходи та витрати звичайної діяльності розподілено: операційні; фінансові; інші	У додатку до МСБО 1 наводяться приклади звітів про прибутки та збитки, де доходи та витрати від звичайної діяльності представлені таким чином: пов'язані з операціями; пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування

Оскільки міжнародними стандартами не передбачено регламентованих вимог до форми звіту про фінансові результати, назв його статей та їх розташування, то жорстка регламентація звіту про фінансові результати за національними стандартами та великий ступінь деталізації його статей не суперечать міжнародним стандартам. Проте є і невідповідності, наприклад, підхід до подання іншого сукупного доходу відповідно до НП(С)БО 1 не дає змоги виконати вимогу МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов, та статей, які не підлягатимуть перекласифікації.

Також сьогодні на законодавчому рівні визначено перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [72].

Міжнародні стандарти не лише узагальнюють досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку та звітності.

Висновки до розділу 1

Витратами звітного періоду є або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. А дохід це будь-який процес, який веде до збільшення активів. Слід зазначити, що економічний підхід до тлумачення доходу не слід розглядати окремо від поняття "витрати". Цей підхід слід розуміти як найбільш ефективний спосіб використання економічних ресурсів, оскільки при формуванні узагальненої бухгалтерської інформації необхідно враховувати загальні витрати.

У роботі запропоновано та деталізовано елементи облікової політики стосовно витрат, доходів та фінансових результатів стосовно методів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, калькулювання собівартості продукції, перелік статей калькулювання виробничої собівартості, переліку та складу постійних і змінних загальновиробничих витрат, бази розподілу загальновиробничих витрат, методів розподілу завершення робіт за будівельним контрактом, бази розподілу загальновиробничих витрат за нормальної потужності, схеми обліку витрат і періодичності визначення фінансових результатів.

Розглядаючи вітчизняне та міжнародне законодавство стосовно обліку витрат і доходів доцільно зазначити, що вітчизняні нормативно-правові акти складаються ґрунтуючись на міжнародній практиці. Проте між ними ще існує низка відмінностей стосовно форми подання звітності, деталізації інформації, розкриття інформації про види діяльності та подання доходів і витрат. Гармонізація вітчизняного законодавства до міжнародної практики може створити синергетичний ефект вдосконалення звітності та залучення іноземних стейкхолдерів.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТ АУДИТУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організаційні засади проведення аудиту витрат, доходів і фінансового результату діяльності підприємства

Дослідження фінансового результату є неймовірно важливою складовою частиною аналізу загальної фінансової результативності підприємства, оскільки саме управління витратами є і основою функціонування підприємства. Тому формування фінансового результату за рахунок управління витратами і доходами у розрізі дослідження будь-якого підприємства є одним із найважливіших етапів.

Основні завдання фінансової діяльності такі: вибір оптимальних форм фінансування, структури капіталу підприємства та напрямів його використання з метою забезпечення стабільно високої прибутковості; підтримування належної ліквідності та своєчасності розрахунків, збалансування за часом надходжень і витрат платіжних засобів. Головний зміст фінансової діяльності підприємства (організації) полягає в належному забезпеченні фінансування [25, с. 446].

За методикою О.С. Іванілова, основним методом фінансової діяльності є комерційний розрахунок, який ґрунтується на таких принципах:

- повна господарська та юридична відокремленість (виникає з вимоги чіткої визначеності щодо прав власності на фінансові ресурси, встановлення оптимальних напрямів їх розміщення та відповідальності за використання залучених ресурсів);
- самоокупність (передбачає повне покриття витрат за рахунок отримання доходів);
- прибутковість (отримані доходи мають не тільки покрити витрати, а й сформувати прибуток);

- самофінансування (визначає покриття витрат на розвиток виробництва за рахунок отриманого прибутку та залучених кредитів, які також погашаються за рахунок прибутку);
- фінансова відповідальність (підприємство несе повну відповідальність за фінансові результати своєї діяльності).

Комерційний розрахунок є раціональним і високоефективним методом фінансової діяльності, він націлює підприємство на пошук достатніх і дешевих фінансових ресурсів, мінімізацію витрат і максимізацію доходів та прибутку, раціональне їх розміщення. Комерційний розрахунок притаманний ринковій економіці. Саме він, а не ринкові відносини самі по собі, сприяє високоефективному господарюванню [35, с. 625].

Для визначення фінансових результатів необхідно порівняти доходи звітного періоду з відповідними витратами, що були здійснені для отримання цього виду доходів. Якщо доходи підприємства перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то воно отримує позитивний фінансовий результат – прибуток. Якщо витрати більші за доходи, суб'єкт господарювання отримує негативний фінансовий результат – збитки. Цей механізм починає діяти під час формування фінансового результату від операційної діяльності.

Системність та якість інформації для формування фінансового результату передовсім залежатиме від системи обліку витрат. Але сучасні системи обліку і контролю спрямовані переважно на зовнішніх користувачів інформації, і не містять такої системи управління, яка б враховувала потреби всіх суб'єктів господарювання. Важливою складовою у системі управління підприємством є управління витратами. Ефективність діяльності підприємства кожного суб'єкта підприємництва визначається фінансовим результатом та рівнем його витрат.

Організація процесу управління витратами — найважливіший елемент ефективного управління витратами, який реалізує механізм управління та основні центри виникнення витрат і центри відповідальності.

Контроль і регулювання витрат — це порівняння фактичного їх рівня із запланованим, визначення відхилень і прийняття оперативних заходів щодо усунення розбіжностей. Своєчасна координація і регулювання витрат дозволяють підприємствам уникнути зриву у досягненні запланованого економічного результату діяльності.

Ефективність діяльності залежить від процесу інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю витрат в єдину систему отримання, обробки та узагальнення інформації про витрати і прийняття на її основі управлінських рішень, систему, яка управляє підприємством, зорієнтовану на досягнення не тільки оперативних (поточних) цілей у вигляді отримання прибутку того чи іншого розміру, але і на

глобальні стратегічні цілі: розвиток підприємства, його екологічний нейтралітет, збереження робочих місць, тобто на соціальні фактори, і систему, в якій першочерговим є конкретне ортодоксальне мислення керуючих справами, комплексне вирішення проблем на рівні галузі та національної економіки [82, с. 49].

О.Є. Кузьмін і О. Г. Мельник виділяють три рівні управління витратами: (вищий, середній, операційний), а відповідно до процесуального (функціонального) підходу, етапи управління витратами: планування витрат; організація центрів відповідальності; спонукання працівників до зменшення витрат, контролю витрат, забезпечення регуляторних заходів [35, с. 60].

Найважливішими завданнями управління витратами є:

- підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання;
- визначення витрат на основні функції управління;
- розрахунок видатків для окремих структурних підрозділів та економіки в цілому;
- розрахунок собівартості одиниці продукції – розрахунок собівартості продукції;

- визначення витрат за основними видами діяльності та функціями та виробничими підрозділами підприємства;
- виявлення накопичувальних резервів на всіх стадіях виробничого процесу та у всіх виробничих підрозділах у господарстві;
- аналіз виробничих витрат з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробничих процесів, формування асортиментної та цінової політики, вибір варіантів інвестування, прогнозування виробництва та реалізації [91, с. 67].

Основними напрямками зменшення витрат є:

- придбання дешевших матеріалів;
- скорочення штату компанії;
- зміна соціальної політики підприємства в бік зменшення соціального пакету, премій тощо; продаж майна підприємства [6, с. 43].

Таким чином, для детального аналізу управління витратами представлена рекомендована схема, яка визначає порядок формування та впровадження системи управління витратами підприємств. З рис. 2.1 показано, що система складається з елементів, між якими існують прямі та зворотні зв'язки через обмін інформаційними потоками, що забезпечує вплив на ресурси, що накопичуються на вході системи управління витратами.

Етапи управління поділяються на три етапи: розробка стратегії досягнення мети системи управління витратами, реалізація мети та контроль за виконанням попередніх етапів. Беручи до уваги особливості досліджуваних підприємств та мету стратегії, для повного циклу стратегії управління витратами доцільно вибрати короткий термін - місяць, довгостроковий - кілька місяців (квартал, півроку , рік), залежно від складності мети.

Для формування системи управління витратами необхідно визначити її предмет та об'єкт. Суб'єктами управління витратами (підсистемою, яка здійснює управління) є працівники підприємства, які будь-яким чином впливають на формування витрат. Об'єктами управління витратами

(підсистемою, яка управляє) є витрати, тобто можуть бути їх кількісними характеристиками: абсолютний розмір, структура, динаміка, рівень та якість - види витрат, методи, методи та засоби, процеси, потоки ресурсів тощо.



Рис. 2.1. Схема функціонування системи управління витратами підприємств

Реалізація будь-якої стратегії розвитку підприємства досягається за допомогою чітко визначеної мети. Метою системи управління витратами є забезпечення ефективного формування витрат при раціональному використанні ресурсів шляхом виконання завдань для всіх елементів системи для досягнення очікуваного рівня ефективності.

Таким чином, найскладнішим у системі управління витратами є уточнення її елементів, оскільки їх достатність та зміст визначатимуть результат ефективності та результативності системи. Підприємствам рекомендується вибирати такі елементи системи управління витратами: етапи, які визначатимуть своєчасність реалізації стратегії; економічні

процеси, що споживають ресурси за певними ознаками; концепції, що розкривають функціонування системи; функції, методи і засоби.

Для вітчизняних підприємств функціями управління витратами є: управління, планування та прогнозування, координація та регулювання, активізація та стимулювання діяльності, облік та аналіз. Відсутність всебічного сприйняття системи управління підприємством залишає невирішеними питання узгодження функцій системи управління витратами з системою управління підприємством в цілому. Ключовими параметрами системи управління витратами є: організаційна структура управління (центр відповідальності фінансового директора, центр витрат, центр рентабельності); фактори виробничої діяльності та об'єкти обліку витрат. Ці параметри можна комбінувати або деталізувати з різним ступенем аналізу [82, с. 58].

Систематичний підхід до управління витратами забезпечить позитивний економічний ефект, визначить найбільш вигідні альтернативи використанню ресурсів, доступних для підприємств, зменшить невиробничі витрати і загалом вплине не тільки на рівень витрат, але також розширить можливості маніпулювання цінами на послуги, що забезпечують додаткові конкурентні переваги. Таким чином, організація нормативної та довідкової інформації передбачає: встановлення об'єктивних норм, які сприятимуть ефективному контролю за понесеними витратами; прийняття раціональних рішень щодо поліпшення використання матеріальних ресурсів, виявлення дефектів у виробництві (понад нормативні витрати звинувачувати винних). Порівняння фактичних витрат із плановими (нормативними) дозволяє в процесі аналізу оцінити роботу підрозділів з використання ресурсів, визначити причини відхилення фактичних витрат від запланованих і відповідно спонукати працівників їх зменшити.

Для забезпечення точного та надійного збору та обробки інформації про витрати їх виникнення та контроль слід здійснювати в автоматизованому середовищі для певних структур управління витратами. Автор статті

рекомендує включати такі структури в ресторанні підприємства: центри відповідальності, економічний сектор та адміністрацію для кожного автоматизованого робочого місця. Таким чином, пропонується концентрувати інформацію про витрати за місцем їх походження та, в цьому контексті, обробляти та приймати управлінські рішення. Для реалізації цього вчені підкреслюють ефективність системи управління витратами, поділяючи компанію на центри відповідальності [77 с. 126].

Оскільки на підприємстві процес бюджетування реалізуються більше року, тому оптимізація витрат у розрізі фінансового планування, обліку і контролю відбувається в повному обсязі. Згідно з цим, керівництво підприємства повинно продовжувати контролювати розроблену систему бюджетів, та центри відповідальності витрат, а також впроваджувати бюджетування на базі автоматизованого програмного забезпечення. Це надасть можливість здійснення оперативного контролю та прийняття рішень стосовно термінового управління витратами, а також зробить позитивні зміни під час формування фінансового результату.

Дослідивши усі запропоновані вище рекомендації, підприємство отримає певні переваги організації ефективного управління витратами:

- регулювання зв'язків між структурними підрозділами підприємства, центрами відповідальності;
- вибір і реалізація нових технологій, методів оптимізації і зниження витрат;
- раціональне використання ресурсів на підприємстві;
- збільшення долі ринку і зростання вартості бізнесу.

Ефективна система організації бухгалтерського та аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства забезпечить виконання цих завдань. Суть бухгалтерського та аналітичного забезпечення полягає в поєднанні бухгалтерських та аналітичних операцій в одному послідовному процесі, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу та використанні його результатів

під час формування інформаційної бази для моніторингу фінансових результатів. У цьому випадку загальну методологію та правила бухгалтерського обліку та аналізу слід вдосконалити для раціонального використання в єдиній бухгалтерській та аналітичній системі [18].

Схема обліково-аналітичної системи може бути представлена у вигляді трьох послідовних етапів, які представляють собою інформацію про формування фінансових результатів діяльності підприємства: реєстрація фактів операцій, перевірка інформації та аналіз даних (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Обліково-аналітична система управління фінансовими результатами підприємства

В кінці звітної періоду на основі даних бухгалтерського обліку проводиться аналіз ефективності діяльності підприємства та визначається його рентабельність та прибутковість. Тому, коли планово-економічний відділ отримує аналітичну інформацію, він повинен відповідати основним вимогам. Для цього на етапі контролю забезпечується достовірність відображення бухгалтерської інформації у звітності, а при необхідності і в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

Представлена схема організації бухгалтерської та аналітичної системи підприємства забезпечить аналітичний відділ інформацією для аналізу результатів діяльності, яка відповідатиме основним вимогам: відсутність систематичних помилок, точність, повнота, корисність, значимість, надійність, порівнянність.

Інформація, отримана відділом внутрішнього аудиту щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів, надзвичайно важлива. Його ефективність та якість визначають ефективність процесу контролю, результати якого є основою для майбутніх управлінських рішень щодо майбутньої діяльності суб'єкта господарювання.

Загалом систему показників інформаційного забезпечення контролю та аналізу фінансових результатів, сформовану із внутрішніх бухгалтерських джерел, можна поділити на такі групи:

1. Показники, що характеризують фінансові показники діяльності підприємства в цілому. Формування системи показників цієї групи базується на даних фінансового обліку підприємства і широко використовується як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами. Інформаційною основою формування показників цієї групи є фінансова звітність, зокрема ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, що містить дані про витрати доходи і фінансові результати підприємства протягом звітного та попередніх періодів.

2. Показники, що характеризують фінансові дані діяльності окремих підрозділів. Формування системи показників цієї групи базується на даних управлінського обліку підприємства.

Ці групи показників утворені центрами відповідальності, видами та об'єктами діяльності. Інформаційною основою формування показників даної групи є управлінська звітність, яка формується на кожному підприємстві окремо і відображає як детальну, так і узагальнену інформацію про витрати, доходи та фінансові результати для окремих підрозділів, видів продукції, компанії в цілому. Кожна група показників покликана надати своєму

користувачеві корисну та різноманітну інформацію, створюючи єдину систему, яка, як інструмент для моніторингу та управління фінансовими результатами, синтезує діяльність фізичних осіб та функціонування процесів у правовому та економічному аспектах.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві, включаючи фінансові результати, передбачає, перш за все, розробку облікової політики, що забезпечує ефективність бухгалтерського обліку.

Облікова політика стала реальним інструментом управління організацією, заснованим на фінансовому та податковому плануванні організації, що дозволяє значно зменшити податкове навантаження, підвищити гнучкість, ефективність та результативність управлінських рішень. Формування облікової політики має здійснюватися з урахуванням специфіки діяльності підприємства повинна бути спрямована на виконання таких завдань:

- ✓ поліпшення фінансового стану підприємства, досягнення його стабілізації;
- ✓ економічно обґрунтоване зменшення витрат обороту;
- ✓ забезпечення прибутковості та ефективності використання наявних ресурсів;
- ✓ стимулювання праці працівників та підвищення рівня життя робочої сили.

Поставлені цілі можуть бути реалізовані розумним вибором варіантів та науковою розробкою облікової політики.

Беручи до уваги нерегульовану на практиці облікову політику фінансових результатів, в Наказі про облікову політику підприємства пропонується виділити методологічні та технічні блоки для цих об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати (рис. 2.3).

Національні нормативні акти (стандарти) визначають сукупність прийомів і методів конкретного варіанту відображення господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків.



Рис. 2.3. Основні складники організації бухгалтерського обліку фінансових результатів

Більше того, оскільки фінансові результати - це кінцеві результати діяльності підприємства, на які впливають усі види його діяльності, а також метод обліку не тільки його складових – доходів і витрат, а й активів та зобов'язань, використання яких відповідно, дозволяє підприємству отримувати дохід і зумовлює витрати, доцільно розділити методологічну частину облікової політики на дві групи:

- елементи облікової політики, що безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- елементи облікової політики, що впливають на доходи та витрати, що формують фінансові результати.

На величину фінансових результатів безпосередньо впливають такі фактори, як час визнання витрат і доходів; їх поділ за звітними періодами; номенклатура та склад статей доходів і витрат; порядок віднесення до фінансових результатів для визначення бази оподаткування.

Окрім того, на вартість фінансових результатів як кінцевий результат діяльності підприємства опосередковано впливають такі елементи облікової політики: метод нарахування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості; метод оцінки та списання запасів; метод амортизації необоротних активів; диференціація в обліку поточних витрат на ремонт та капітальні вкладення; визначення методу обліку витрат і калькуляції; створення резервів для забезпечення майбутніх витрат; тривалість робочого циклу; метод ціноутворення тощо.

Таким чином, застосовуючи методи та принципи облікової політики, компанії повинні враховувати її вплив на величину витрат або доходів, фінансові результати та величину оподатковуваного прибутку, тому облікова політика забезпечує правовий спосіб коригування фінансового результату та оподатковуваного прибутку.

2.2. Інформаційне забезпечення та організаційно-методична побудова процесу аудиту витрат, доходів та фінансових результатів основної діяльності підприємства

Актуальність проблеми аудиту фінансових результатів підприємства є актуальною, оскільки прибуток компанії прямо пропорційний заробітній платі, нарахуванню та сплаті податків, доходу до різних рівнів бюджетів, збільшення або зменшення оцінки підприємства.

Складними та відповідальними видами аудиту, які мають високий ступінь аудиторського ризику, є аудит основних фінансових результатів, оцінка та надійне визначення фінансового стану підприємства, що свідчить про значну популярність цього аудиту, як зацікавленість у правильності та ефективності фінансового обліку та звітності.

Організаційні засади аудиту – це сукупність окремих елементів, взаємозв'язок яких спрямований на досягнення мети аудиту. При цьому до таких елементів належать мета, завдання, об'єкти, етапи, методи та джерела аудиторської інформації певної сфери діяльності підприємства.

Метою аудиту фінансових результатів є формування незалежного висновку аудитора щодо складання та відповідності фінансової звітності всім суттєвим аспектам відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, що відображено в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [42].

Відповідно до цього стандарту аудитор використовує індивідуальний метод аудиту фінансових результатів діяльності, який розроблений для компанії з урахуванням його характеристик і який дозволяє отримати відповідні аудиторські докази, окреслити процедури та зробити висновки з подальшими рекомендаціями щодо покращити фінансові показники.

Щодо аудиту фінансових результатів підприємства, існують різні підходи у дослідженнях вчених Мультианівської Т.В. [49] та Гончарука Я.А.

[18]. Дослідження передбачає звернення уваги на алгоритм аудиту фінансових результатів, опис методів і прийомів, що використовуються в поетапному процесі аудиту.

У науковій роботі Мультанівської Т. В. [49, с.182] зазначено, що аудит фінансових результатів підприємства проводиться в такій послідовності: перевірка закриття рахунків доходів і витрат; аудит визначення чистого фінансового результату; перевірка результату визначення відстрочених податкових активів та зобов'язань; перевірка взаємозв'язку показників звітності для всіх форм; узагальнення інформації, виявлення помилок та складання аудиторського висновку.

Вчений Гончарук Я.А. [18, с.134-135] пропонує при аудиті фінансових результатів суб'єкта господарювання зосередитись на аналізі Звіту про фінансові результати та передбачає відповідні етапи аудиту: визначення виду діяльності підприємства та правильності його зазначення у формі; перевірка наявності, повноти та правильності заповнення реквізитів та показників рядків звітності; логічний аналіз показників звітності з метою визначення сфер у звітності з найбільшим ризиком, тобто тих, де найбільша можливість виявлення шахрайства або помилок в бухгалтерському обліку та звітності; перевірка рахунків; перевірка показників форм фінансової звітності, встановлення суттєвості виявлених відхилень у показниках фінансової звітності; перевірка дотримання встановлених законодавством строків та строків подання фінансової звітності.

Запропонований спосіб проведення фінансового аудиту Виноградової М.О. та Жидеєвої Л.І., [15] передбачає, що аудит фінансових результатів може проводитися на таких етапах: попереднє вивчення звіту про фінансові результати щодо правильності складання та наявності можливих відхилень від реєстрів обліку; перевірка витрат, доходів та перевірка фінансових результатів. Також виявлено найбільш типові порушення витрат, доходів та фінансових результатів.

Запропоновано організаційну послідовність аудиту фінансових результатів діяльності підприємства Івановою Н.А. і Ролінський О. В. [29, с.163] включає: організацію підготовчої роботи аудитора; оцінка стану бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю та контролю за об'єктами бухгалтерського обліку; перевірка правильності оцінки доходів і витрат, їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; перевірка правильності визначення доходів, витрат та фінансових результатів; перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку доходів і витрат показникам фінансової звітності; підготовка аудиторського висновку; надання керівництву підприємства аудиторського висновку та передача документації, передбаченої договором.

Основні заходи на етапі організації та підготовчої стадії аудиту фінансових результатів діяльності підприємства представлено в табл. 2.1

Таблиця 2.1

Початковий етап проведення аудиту фінансових результатів діяльності
підприємства

Назва стадії	Найменування заходів
1	2
Організаційна стадія	Попереднє ознайомлення аудитора з замовленням потенційного клієнта для визначення складності та оцінки аудиторського ризику
	Надсилання листа про зобов'язання аудитором (аудиторською фірмою)
	Укладання договору стосовно проведення аудиту
Підготовча стадія	Процес формування аудиторської групи
	Обговорення та рішення про залучення сторонніх спеціалістів, якщо це необхідно
	Складання плану і загальної стратегії аудиту
	Розробка графіку і програми аудиту

На етапі організації аудитор знайомиться з фінансово- господарською діяльністю суб'єкта господарювання клієнта. Всі види інформації, що повинен отримати аудитор в процесі загального ознайомлення з підприємством, представлено у алгоритмі (рис. 2.4)



Рис. 2.4. Алгоритм ознайомлення аудитора з підприємством-замовником

Підставою для прийняття замовлення на аудиторську перевірку є відповідний обсяг зібраної інформації, яка була отримана шляхом попереднього ознайомлення з суб'єктом господарювання. Договірні зобов'язання щодо проведення аудиту передбачаються посиленням на лист про зобов'язання аудитора (аудиторської фірми), який передбачає мету, обсяг

аудиту, відповідальність сторін та попереднє роз'яснення прав та обов'язків клієнта. У процесі технологічного етапу аудитор визначає хронологічний порядок реалізації встановлених методів і прийомів аудиту фінансових результатів підприємства. На цьому етапі план аудиту може бути скоригований.

Процес планування аудиту фінансової діяльності суб'єкта господарювання повинен базуватися на загальних та конкретних принципах аудиту, які передбачають оптимальність, складність та безперервність планування, а також формування наступних етапів: попереднє планування аудиту, розробка та формування плану аудиту, програми аудиту.

Крім того, власникам організацій може знадобитися самостійно перевірити правильність, повноту та законність визначення фінансових результатів діяльності підприємства. У зв'язку з цим існує необхідність у розробці ефективної методології аудиту фінансових результатів, яка б охоплювала всі аспекти визначення фінансових результатів, їх надійне відображення у фінансовій звітності, точне та повне виявлення бухгалтерських помилок або навіть можливих навмисних шахрайств.

Метод передбачає аудит фінансових результатів у послідовності, показаній на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Алгоритм аудиту фінансових результатів

За результатами перевірки доходів та фінансових результатів аудитор повинен розробити певні рекомендації щодо підвищення ефективності роботи підприємства та запобігання порушенням в обліку господарських операцій.

Загальний план аудиту фінансових результатів (табл. 2.2) повинен включати три основні етапи, які, в свою чергу, включають певні завдання та перелік аудиторських процедур.

Таблиця 2.2

Загальний план проведення аудиторської перевірки фінансових

Ета-пи	Мета і завдання	Перелік процедур	Робоча аудиторська група
1	2	3	4
Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку	Визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту витрат за елементами, обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування	Керівник, члени робочої групи
Основний	Первинний аудит	Перевірка законності, достовірності та правильності оформлення первинних документів	Члени робочої групи
	Аудит доходів підприємства	Перевірка умов визначення доходу, визначення суттєвості групи доходів Перевірка достовірності господарських операцій, які призвели до одержання доходів в процесі звичайної діяльності	
Основний		Перевірка відповідності відображених доходів інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку	Члени робочої групи
		Перевірка наявності відповідних первинних документів на відвантажену продукцію та надані послуги	
	Аудит витрат підприємства	Перевірка правильності та вчасності відображення доходів у річній фінансовій звітності Перевірка наявності відповідних розпорядчих документів	Член і робочої групи

		Перевірка правильного віднесення витрат та правильності оформлення первинних документів	
		Перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на підприємстві, перевірка відповідності записів аналітичного та синтетичного обліку у звітності	
		Перевірка правомірності і своєчасності внесення витрат до складу собівартості продукції	
		Перевірка правильності відображення в обліку витрат в фінансовій звітності	
	Аудит фінансових результатів	Перевірка правильності визначення фінансового результату в річній звітності підприємства	
		Перевірка правильності визначення та відображення податку на прибуток підприємства	
		Перевірка правильності формування та розподілу прибутку	
Заключний	Підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту	Здійснення процедур систематизації та обґрунтування отриманої інформації, підтвердження або спростування інформації про рівень доходів і фінансових результатів діяльності в аудиторському висновку	Керівник, члени робочої групи

Першим кроком є візуальна перевірка установчої документації та первинної документації, пов'язаної з отриманням доходу від діяльності підприємства, документів, що підтверджують витрати підприємства, бухгалтерських записів, фінансової звітності. Перевіряється відповідність документації чинним нормативним законодавчим актам, оцінюється система внутрішнього контролю.

Другим кроком є перевірка реальності певних господарських операцій, а саме існування контрактів та законності операцій.

Третій крок аудитора вивчає елементи облікової політики суб'єкта господарювання щодо доходів та фінансових результатів; суттєвість конкретних груп доходів у загальному доході; надійність операцій з обліку доходів та фінансових результатів; записи первинних документів, регістри бухгалтерського обліку та звітності про доходи та фінансові результати;

інформація про доходи та фінансові результати, що було відображено під час попередніх перевірок.

Четвертий етап вивчає організаційно - технологічні особливості клієнта, відповідність вимогам облікової політики підприємства для відображення в обліку витрат, перевірку собівартості продукції, перевірку організації аналітичного обліку витрат підприємства; записи в первинних документах, реєстри бухгалтерського обліку та звітності про витрати.

П'ятим етапом є визначення відповідності розрахунку фінансового результату в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, правильності та своєчасності податку на прибуток, правильного використання прибутку відповідно до розпорядчих документів.

Шостий крок полягає у використанні аналітичних методів для перевірки результатів фінансової звітності для виявлення тих сфер звітності, де аудиторський ризик є найвищим, що характерно для помилок у бухгалтерському обліку та звітності або можливості шахрайства.

Результати заносяться в робочі документи і служать основою для формування аудиторських висновків. Процедури більш детально розглянуті в програмі аудиту фінансових результатів (табл. 2.3)

Таблиця 2.3

Програма проведення аудиту доходів, витрат та фінансових результатів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Термін перевірки	Метод організації перевірки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка фінансового планування, організації роботи фінансової служби, стан внутрішнього фінансового контролю	Керівник	1.02-02.02	суцільна
Перевірка доходів діяльності підприємства				
2.	Перевірка відповідності визнання доходів умовам П(с)БО 15 «Дохід»: • Сума виручки може бути достовірно визначена; • Витрати можуть бути достовірно визначені • Є впевненість, що відбудеться зростання економічних вигод	Керівник, члени робочої групи	01.02-02.02	суцільна
3.	Визначення суми оборотів та залишків за кожним синтетичним доходним рахунком, питомої ваги кожної групи в загальному обсязі доходів, встановлення суттєвості конкретної групи доходів.	Члени робочої групи	03.02-04.02	вибіркова

4.	Перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації			
5.	Перевірка дотримання калькуляційних цін			
6.	Перевірка повноти касових надходжень та безготівкових розрахунків			
7.	Перевірка відповідності документів на відвантаження продукції затвердженим замовленням на продаж			
8.	Перевірка випадків відсутності документів із відвантаження			
9.	Звірення рахунків фактур із затвердженими замовленнями і документами на відвантаження продукції			
10.	Звірення кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку й документів на відвантаження продукції	Керівник, члени робочої групи	04.02- 05.02	
11.	Перевірка ціноутворення, відвантаження продукції пов'язаним особам			
12.	Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж, а саме облікові регістри, кореспонденція рахунків			
13.	Перевірка відповідності та повноти періоду відображення доходів за звітний період			
14.	Узагальнення інформації з аудиту доходів			
Перевірка витрат діяльності підприємства				
15.	Перевірка складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією	к, члени роб	07.02.- 08.02	суцільна
16.	Перевірка правомірності внесення до складу витрат на виробництво витрат, що здійснюються підприємством	Члени робочої групи		
17.	Перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення та перевірка своєчасності віднесення витрат на виробництво до собівартості продукції			
18.	Перевірка правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їх списання на витрати виробництва			
19.	Перевірка правильності та документального оформлення браку у виробництві, правомірності списання витрат від браку			
20.	Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції	Керівник, члени робочої групи	11.02- 12.02	вибіркова
21.	Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподілу			
22.	Перевірка правильності списання нерозподілених загальновиробничих витрат			
23.	Перевірка правильності розподілу і списання частини загальновиробничих витрат, які входять до виробничої собівартості			
24.	Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку			
25.	Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в бухгалтерському обліку			
26.	Перевірка оприбуткування готової продукції в натуральних показниках			
27.	Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом	Члени робочої групи	13.02- 14.02	
28.	Перевірка відповідності нормативним документам: • розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат; • розподілу виробничої собівартості між окремими			

	видами продукції; • розподілу витрат, які становлять виробничу собівартість (крім вартості сировини) між витратами на переробку власної та давальницької сировини			
29.	Перевірка показника "нормальна потужність" та обґрунтування вибору одиниці "нормальної потужності"	Керівник, члени робочої групи	17.02-18.02	суцільна
30.	Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат			
31.	Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку			
32.	Перевірка відповідності та повноти періоду відображення витрат за звітний період			
33.	Узагальнення інформації з аудиту витрат			
Перевірка фінансових результатів діяльності підприємства				
34.	Перевірка тотожності показників Балансу та Звіту про фінансові результати	Керівник, члени робочої групи	21.02-22.02	суцільна
35.	Перевірка правильності визначення та відображення прибутку або збитку за звітний період			
36.	Перевірка правильності визначення валового прибутку (збитку)		23.02-24.02	
37.	Перевірка відповідності інших операційних доходів (витрат)			
38.	Перевірка правильності визначення розміру податку на прибуток, відповідність його відображення на рахунка синтетичного обліку та облікових регістрів		25.02-26.02	
39.	Перевірка дотримання розподілу прибутку розпорядчим документам за даними бухгалтерського обліку			
40.	Перевірка резервів збільшення прибутку та підвищення рентабельності		27.02-28.02	
41.	Аналіз результатів аудиту доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності клієнта			
42.	Узагальнення матеріалів аудиту, складання звітів			
43.	Доведення керівника результату аудиту			

Об'єктивність аудиторського висновку залежить від професіоналізму аудитора, який, використовуючи не лише стандартні методи та процедури перевірки, але й на основі свого професійного досвіду творчо та відповідально ставиться до своїх обов'язків, використовує ті методи та прийоми, які на його переконання, допоможуть забезпечити кінцеву мету інспекції.

2.3. Аудит фінансових результатів з метою забезпечення безперервності діяльності

Економічний розвиток підприємства, процес розширеного відтворення, підвищення конкурентоспроможності значною мірою залежить від фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання. Транзитивність економіки, високий рівень податкового навантаження, наявність податкової дискримінації є основою для неточного відображення та спотворення показників, що характеризують фінансовий результат. Такі факти можуть створити основу для фрагментарної діагностики результатів діяльності підприємства та прийняття амбівалентних управлінських ініціатив, оскільки фінансова звітність (включаючи ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)») не дає реальної оцінки економічного розвитку суб'єкта господарювання.

У цьому контексті стає актуальним питання використання аудиту як інструменту підтвердження достовірності фінансової звітності. Аудит фінансових результатів є невід'ємною частиною аудиту фінансової звітності.

Відповідно, у цьому контексті було проведено цілеспрямоване дослідження ключових аспектів аудиту фінансових результатів, зосереджене на обґрунтуванні структури інформаційної бази, систематизації аудиторських процедур, характеристиці послідовності етапів аудиту, діагностуванні шахрайських ознак у фінансовій звітності та способах виявлення їх вплив на продуктивність. У науково-економічній літературі, нормативних актах є значна кількість пропозицій щодо планування, аудиту.

Для обґрунтування поетапності процесу аудиторського дослідження операцій з формування фінансових результатів та їх бухгалтерського узагальнення доцільно використовувати запропонований підхід Ю.В. Бондар [8]. Відповідно, аудит повинен включати чітко визначені завдання на етапах незалежної перевірки, які полягають в:

- прийнятті клієнта (узгодженні умов завдань з аудиту; оцінці системи внутрішнього контролю підприємства; ідентифікації аудиторських ризиків та встановленні взаємозалежності між ними; укладанні договору на проведення аудиторської перевірки, складанні Листа-зобов'язання);
- плануванні аудиторської перевірки (розробці стратегії аудиту (з врахуванням концептуальної основи фінансових звітів і розмірів підприємств (поділ на мікро, мале, середнє чи велике), галузевих вимог стосовно звітності підприємств, очікуваного обсягу робіт, очікуванні використання аудиторських доказів, обсязі перевірки, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, наявності персоналу та даних клієнта, впливі інформаційних технологій на аудиторські процедури);
- розробці плану аудиту (з описом часу, характеру та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків та інших запланованих аудиторських процедур, що виконання аудиту (поетапному виконанні завдань стратегії аудиту; виконанні аудиторських процедур; документуванні аудиторської перевірки);
- огляді та завершенні (оцінці достатності і прийнятності аудиторських доказів; оцінці викривлень, відхилень, виявлених в процесі аудиту; узагальненні результатів аудиторського дослідження);
- наданні звіту замовнику (презентації Звіту аудитора та повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями).

Запорукою якісного аудиту є надійне та своєчасне інформаційне забезпечення, основними компонентами якого є бухгалтерська інформація, яка відповідає основним, підсилюючим характеристикам та нормативна інформація.

Інформаційну базу бухгалтерського напрямку складають такі документи: розрахунки та бухгалтерські довідки; форми стандартної звітності за видами доходів та витрат у розрізі аналітики, регламентована звітність.

Виходячи з вимоги МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», доречно зауважити, що в ході перевірки аудитор повинен отримати загальне розуміння:

- ✓ правової та нормативної бази, що застосовується суб'єкта господарювання, галузі або сектору, в якому суб'єкт господарювання працює;
- ✓ наскільки суб'єкт господарювання відповідає вимогам відповідно до цієї основи [45].

У контексті вищевикладеного можна зазначити, що практичним проявом тлумачення цієї вимоги є перевірка відповідності діяльності підприємства в процесі обліку та узагальнення інформації про доходи та витрати вимогам наступних нормативних актів: НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 15 "Дохід", МСБО 12 "Податки на прибуток", МСБО 23 "Витрати та позики", МСБО 18 "Дохід", МСБО 33 "Прибуток на акцію", Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, Порядку подання фінансової звітності, Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності та ін.

Кожна стадія аудиту фінансових результатів для підтвердження досліджуваних фактів має супроводжуватися виконанням відповідних аудиторських процедур.

Перелік пріоритетних аудиторських процедур стосовно аудиту фінансових результатів, які необхідно імплементувати в межах ідентифікованих вище етапів аудиту [50] представлено на рис. 2.6. Таким чином для дослідження фінансової звітності в загальній перевірці фінансового стану використовується ряд спеціальних процедур.

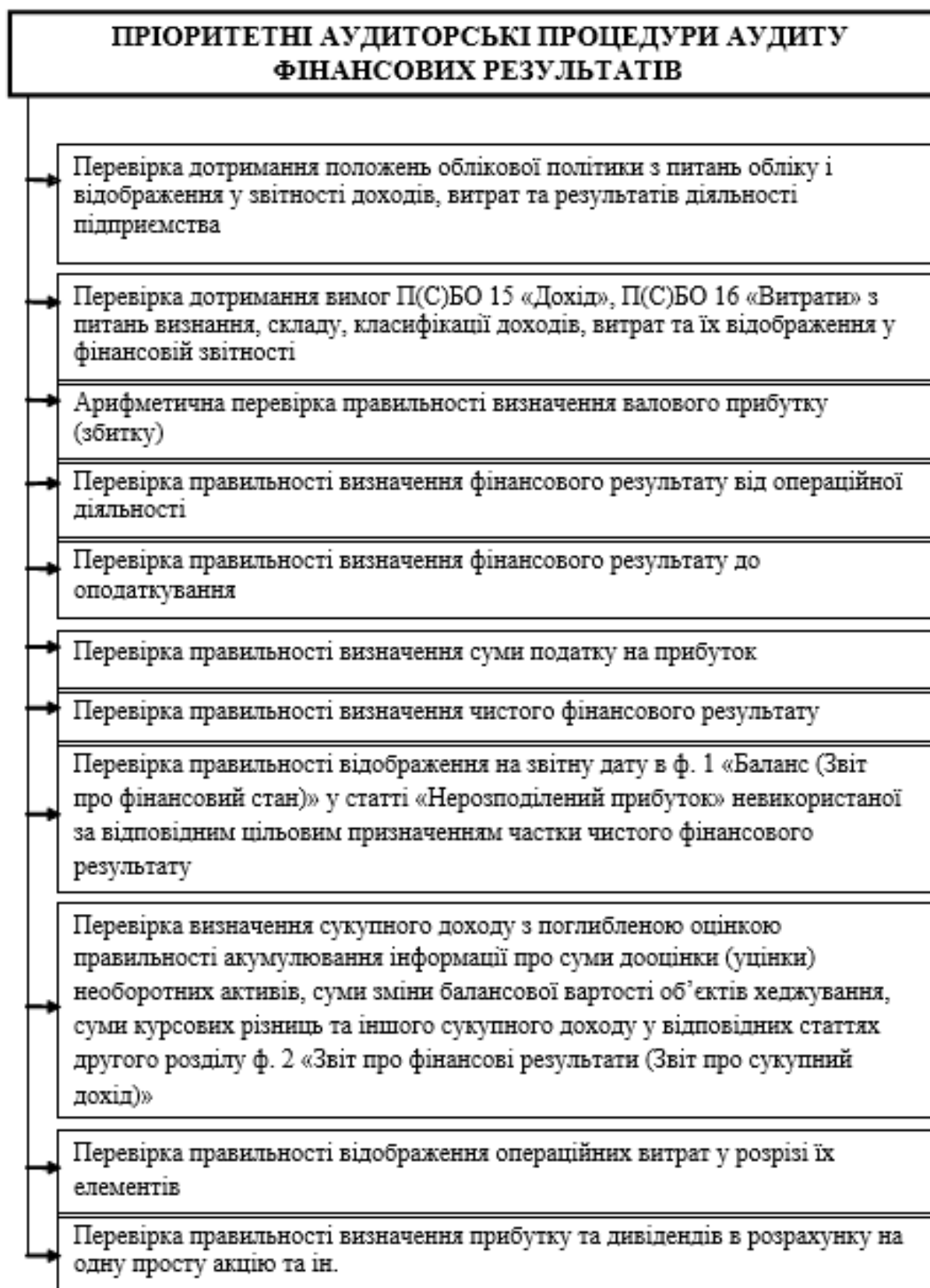


Рис. 2.6. Пріоритетні аудиторські процедури аудиту фінансових результатів

У процесі аудиту важливо постійно оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати діяти як діюча компанія. Відповідно до вимог МСА 570 (переглянутий) "Безперервність діяльності", пріоритетними цілями аудитора є:

1) отримання достатніх аудиторських доказів про доцільність використання керівництвом припущень щодо безперервності бізнесу як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності;

2) формування думки на основі отриманих аудиторських доказів щодо того, чи існує суттєва невизначеність щодо подій чи умов, які можуть викликати значний сумнів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяти як діюча компанія [63].

Вивчаючи припущення щодо безперервності діяльності підприємства, аудитор повинен охарактеризувати господарюючий суб'єкт з двох позицій, а саме: як керівництво оцінює безперервність діяльності суб'єкта господарювання; чи дотримується на практиці концепція безперервності, яка повинна бути відображена в обліковій політиці підприємства.

Важливим для діагностики цього питання має бути оцінка сукупності фінансових умов, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність бізнесу (наприклад значні операційні збитки; негативні ключові фінансові коефіцієнти; борги або припинення дивідендів тощо) [45].

Тому доцільно зупинитися на актуальності діагностичних процедур, які передбачають розрахунок та оцінку системи коефіцієнтів, що характеризують ефективність діяльності підприємства, ефективність використання активів та капіталу, ділову активність бізнесу сутність. Серед основних оціночних показників слід виділити:

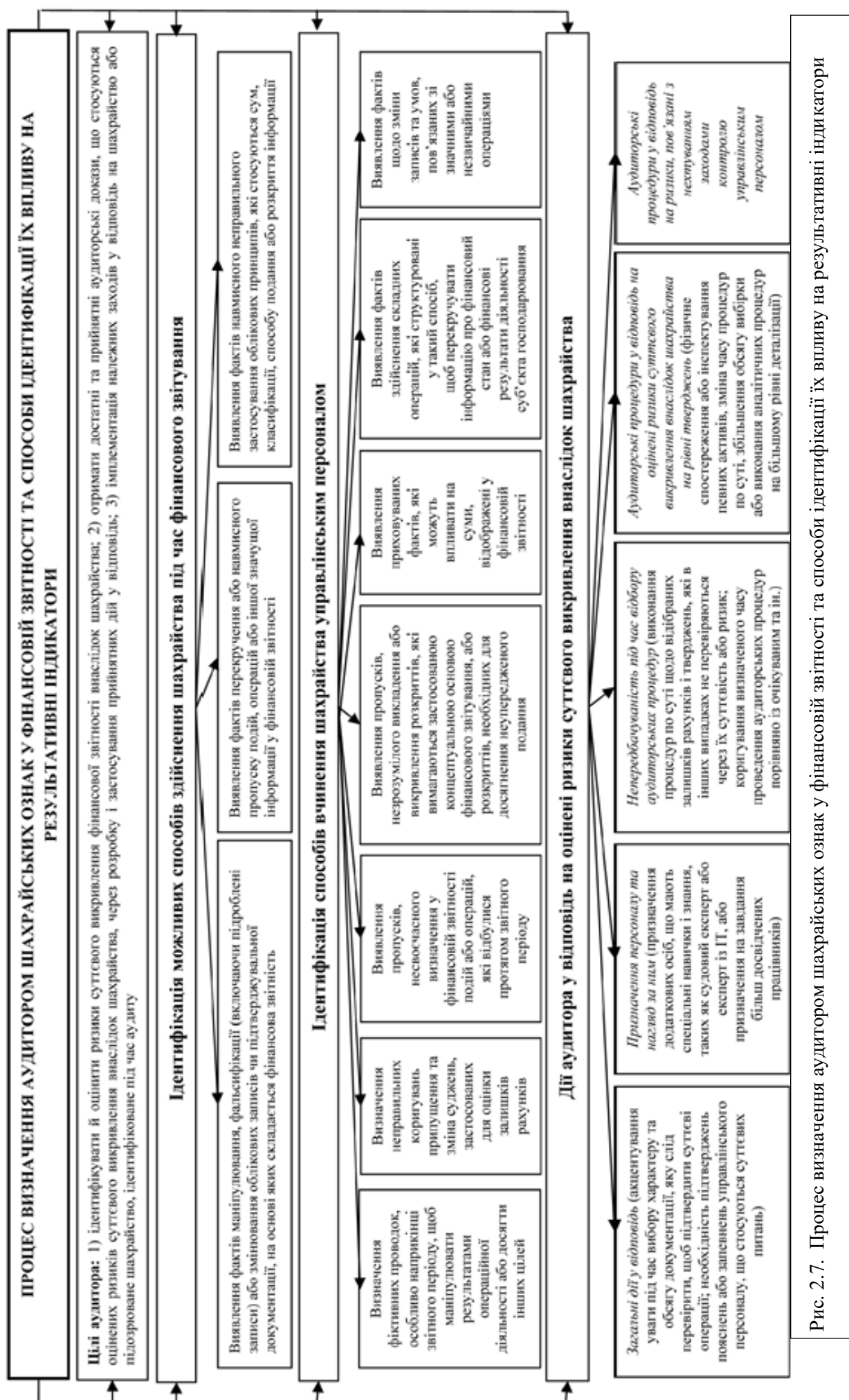
- ✓ коефіцієнти рентабельності власного капіталу;
- ✓ коефіцієнти рентабельності активів;
- ✓ коефіцієнти оборотності активів;
- ✓ коефіцієнти рентабельності діяльності;
- ✓ коефіцієнти оборотності дебіторської заборгованості;

- ✓ коефіцієнти оборотності оборотних активів;
- ✓ коефіцієнти оборотності кредиторської заборгованості;
- ✓ коефіцієнти оборотності основних засобів;
- ✓ коефіцієнти оборотності матеріальних запасів;
- ✓ коефіцієнти оборотності власного капіталу;
- ✓ показники ефективності розподілу прибутку.

Досить часто у вітчизняній бухгалтерській практиці з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток з досить високих доходів навмисно завищують витрати. У випадку з методом позабалансового фінансування частина реальних зобов'язань підприємства не відображається у його фінансовій звітності (наприклад, фінансовий лізинг), що дозволяє завищити співвідношення власного та позикового капіталу, залучити додаткове фінансування.

До основних методів та способів спотворення фінансової звітності належать: завищення доходів шляхом відображення доходів без знижок, податків, доходів від фіктивних продажів, відображення майбутніх продажів у поточному періоді тощо; заниження витрат і, відповідно, завищення прибутку шляхом неправильної капіталізації витрат або відображення витрат не в тому періоді, в якому вони були фактично понесені; неправильна оцінка активів або пасивів, що може призвести до спотворення фінансових результатів, шляхом маніпулювання резервами, відображення на балансі активів, які потрібно списати тощо; маніпулювання правилами бухгалтерського обліку та неповне розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

Аналізуючи фактори та причини ризиків шахрайства, Т. Каменська наголошує, що фінансові результати компанії можуть бути мотивом шахрайства, оскільки керівництво має значні фінансові інтереси та доволі великі частини винагороди управлінського персоналу залежать від фінансових і операційних результатів діяльності підприємства [32, с. 4].



Враховуючи наведені вище аргументи, необхідно вивчити процес визнання шахрайських ознак у фінансовій звітності. На рисунку 2.7 схематично представлений процес діагностики для виявлення шахрайських ознак у фінансовій звітності та методи виявлення їх впливу на показники результативності. Для забезпечення результативного і ефективного процесу аудиту та досягнення мети незалежного аудиту (включаючи аудит фінансових результатів) аудитор повинен отримати достатню кількість аудиторських доказів.

Відповідно до вимог МСА 500 "Аудиторські докази", аудиторські докази – це інформація, яка використовується аудитором при формуванні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Аудиторські докази повинні відповідати критеріям достатності та прийнятності.

Прийнятність аудиторських доказів – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх актуальність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Достатність аудиторських доказів є мірою кількості аудиторських доказів. На необхідну кількість аудиторських доказів впливає аудиторська оцінка ризиків суттєвих викривлень та якість таких аудиторських доказів.

Відповідно, для отримання аудиторських доказів аудитор повинен впровадити набір аудиторських процедур (перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, перерахунок, виконання, аналітичні процедури, запит), забезпечити виконання на основі додаткового синтезу методів і прийомів перевірки (аналіз, індукція, моделювання, формалізація, графічний метод, метод групування, індексний метод, інвентаризація, експеримент тощо).

Враховуючи вищенаведені аргументи, необхідності набуває питання дослідження процесу визнання шахрайських ознак у фінансовій звітності. На рисунку 2 схематично представлено діагностичний процес визначення шахрайських ознак у фінансовій звітності та способи ідентифікації їх впливу

на результативні індикатори. Для забезпечення ефективного, результативного процесу аудиторського дослідження та досягнення мети незалежної перевірки (в тому числі аудиту фінансових результатів) аудитор повинен отримати аудиторські докази в достатній та прийнятній кількості.

Відповідно до вимог МСА 500 "Аудиторські докази", аудиторські докази — інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Аудиторські докази повинні відповідати критеріям достатності та прийнятності.

Прийнятність аудиторських доказів — міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких базується думка аудитора.

Достатність аудиторських доказів — міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів [44].

Відповідно, для отримання аудиторських доказів аудитор повинен реалізувати сукупність аудиторських процедур (інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, виконання, аналітичні процедури, запит), забезпечити імплементацію на основі комплементарного синтезу методів та прийомів перевірки (аналіз, індукція, моделювання, формалізація, графічний метод, метод групувань, індексний метод, інвентаризація, експеримент та ін.).

Висновки до розділу 2

Для поліпшення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів на рівні досліджуваного підприємства доцільно запровадити реєстри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення бухгалтерської інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів; - поширити практику створення резерву сумнівних боргів як необхідну умову для точного розрахунку фінансового результату підприємства. Пропозиціями щодо вдосконалення дослідження управлінським персоналом підприємства фінансових результатів можуть бути постійне навчання бухгалтерів у зв'язку з останніми змінами в законодавчій базі бухгалтерського обліку та контролю. Це дозволить співробітникам бухгалтерії вільно реагувати на зміни, а також скорочувати час під час переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Також доцільно призначення окремих виконавців для контролю фінансових результатів підприємства. Це дозволить керівництву в будь-який час перевірити динаміку, структуру, ефективність для прийняття необхідних рішень.

З метою ефективної організації аудиторської перевірки витрат, доходів та фінансових результатів виокремлено три етапи перевіри, а саме підготовчий, основний та заключний. У роботі сформовано програму аудиту доходів, витрат та фінансових результатів на основі переліку аудиторських процедур, виконавців, термінів перевірки та методів організації перевірки.

Таким чином відбувається вивчення організації роботи фінансової служби, фінансового планування, стану внутрішнього фінансового контролю, відповідності визнання доходів і витрат згідно П(С)БО та діючого законодавства, вивчення сум оборотів та залишків за кожним рахунком, перевірка достовірності продажів, відповідності документів про відвантаження із даними обліку, звірка відвантаженої продукції, перевірка витрат підприємства та ін.

Таким чином об'єктивність аудиторського висновку залежить від професіоналізму аудитора, який, використовуючи не лише стандартні методи та процедури перевірки, але й на основі свого професійного досвіду творчо та відповідально ставиться до своїх обов'язків, використовує ті методи та прийоми, які на його переконання, допоможуть забезпечити кінцеву мету інспекції.

Дослідження показників безперервності діяльності передбачають вивчення витрат та доходів з метою визначення аудиторського результату. Таким чином на першому етапі відбувається визначення аудитором шахрайських ознак у фінансовій звітності та проводиться ідентифікація їх впливу на результати діяльності. На другому етапі аудиторської перевірки відбувається визначення можливих способів здійснення шахрайства під час фінансового звітування. Наступний етап передбачає пошук винних осіб у скоєнні шахрайства серед управлінського персоналу чи працівників підприємства. Завершальний етап передбачає створення переліку дій аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Інформаційні джерела та методика проведення аналізу витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності вітчизняних підприємств

Функціонування будь-якого підприємства, незалежно від його діяльності та форм власності, в ринкових умовах визначається здатністю генерувати необхідну суму доходу або прибутку. У зв'язку з цим прибуток займає одне з важливих місць у системі всебічного економічного аналізу, оскільки він базується на ступені досягнення кінцевої мети підприємства.

Сучасна концепція економічної сутності категорії "фінансові результати", на думку Л. І. Есманова, базується на нових принципах динамічної економіки. Варто зазначити, що автор розглядає фінансовий результат підприємства як "різницю між тим, що отримано за виконану роботу, і тим, що фактично витрачено на неї у процесі виробничо-господарської діяльності, з метою забезпечення економічної вигоди" [27, с. 19].

Таким чином, більшість вчених ідентифікують це поняття "Фінансовий результат" з категоріями "прибуток" як позитивний (додатній) фінансовий результат, а "збиток" - як негативний (від'ємний).

Розширити тлумачення поняття "фінансові результати" в галузі бухгалтерського обліку дозволить його тлумачення в загальному економічному, управлінському та обліков-аналітичному контексті (рис. 3.1).

Враховуючи те, що діяльність підприємства може бути не тільки прибутковою, а й збитковою, формуватися під впливом факторів внутрішнього і зовнішнього економічного середовища, тому в обліку і аналізі дають загальну оцінку фінансових результатів, які характеризуються системою абсолютних і відносних показників.

Економічний аналіз розглядає питання вивчення економічних аспектів господарських явищ і процесів - господарської діяльності; виявлення факторів і причин, що їх обумовили; опрацювання, обґрунтування та розробка заходів з мобілізації виявлених резервів; підвищення ефективності роботи підприємства, їх розділів, інших формувань.



Рис. 3.1. Інтерпретація різноконтекстного тлумачення фінансових результатів підприємства

З загальної економічної точки зору результат діяльності підприємства розглядається як прибуток, суть якого полягає у визначенні його як частини чистого грошового потоку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків та обов'язкових платежів.

На думку В. Я. Коробова, фінансовий результат як бухгалтерська категорія визначається як "співвідношення між доходами та витратами або збільшенням (зменшенням) власного капіталу, сформованого в процесі діяльності підприємства за звітний період (крім змін капіталу за рахунок внесків або вилучень власників)".

Зрозуміло, що внутрішній аналіз відіграє ключову роль у розробці найважливіших питань економічної політики підприємства, оскільки дозволяє визначити шляхи максимізації його прибутку.

Отже, щоб зрозуміти і правильно оцінити те чи інше економічне явище, необхідно не тільки вивчати усі взаємозв'язки і взаємозалежності з іншими явищами, а й досліджувати формування, динаміку та структура фінансових результатів підприємства, що неможливо без чіткого усвідомлення організаційно-інформаційної моделі аналізу доходів, витрат та безпосередньо фінансових результатів суб'єктів господарювання.

З метою поліпшення аналітичної роботи з вивчення витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства рекомендується здійснювати такі відповідні організаційні етапи:

- визначити конкретні об'єкти аналізу даних витрат та доходів;
- визначити суб'єкти їх аналітичного дослідження, розподілити обов'язків між ними;
- здійснити інформаційне забезпечення аналізу;
- розробити та мати у володінні та практичному застосуванні методичне забезпечення аналізу;
- забезпечити своєчасне та оперативне аналітичну обробку даних (велике значення має автоматизація аналітичних розрахунків);
- здійснювати належним чином оформлення результатів аналізу.

Побудова організаційно-інформаційної моделі є способом формалізації аналізу доходів, витрат та фінансових результатів. Вона складається з п'яти взаємопов'язаних блоків. Кожен блок загальної моделі визначає процеси та

явища, оціночні показники та джерела їх інформації, а також зацікавлених суб'єктів аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Розглянемо організаційно-інформаційну модель аналізу доходів, витрат та фінансових результатів суб'єктів господарювання.

Аналіз господарської діяльності підприємства неможливий без визначення об'єктів дослідження, які впливають на фінансові результати діяльності підприємства.

На рисунку 3.2 наведено об'єкти аналізу доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства.

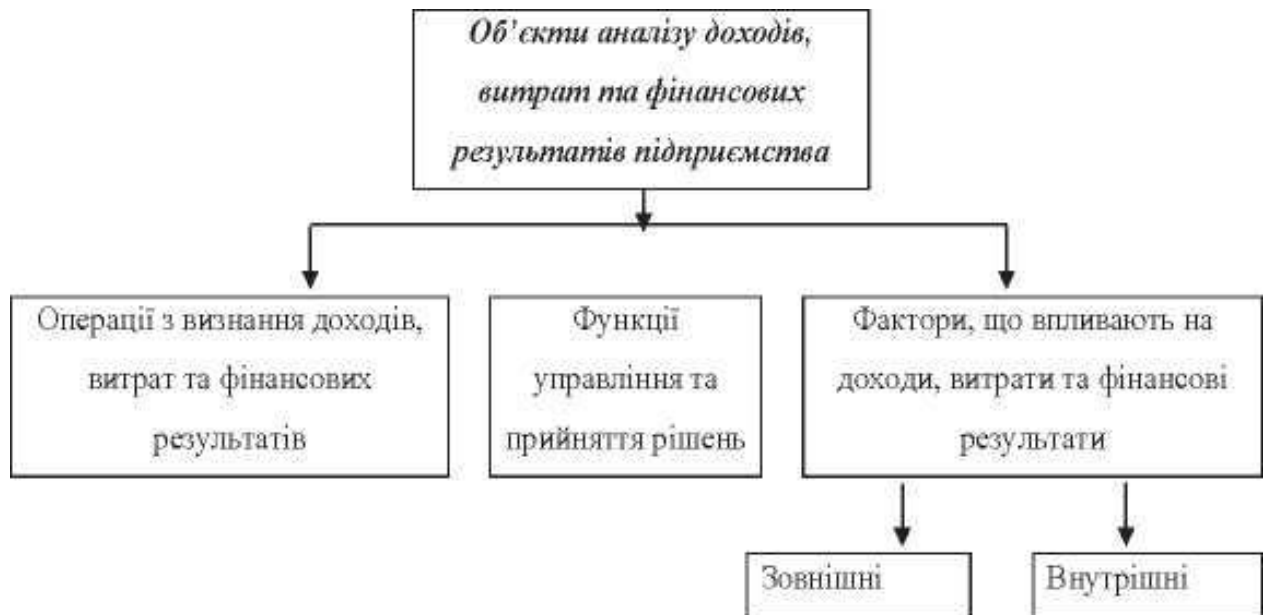


Рис. 3.2. Об'єкти аналізу доходів, витрат та фінансових результатів

Необхідно зазначити, що, як і користувачі фінансової звітності підприємства, так і зацікавлені особи, що оцінюють діяльність підприємства мають різну мету, цілі та завдання аналізу. З приводу цього доцільно розмежовувати суб'єктів аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства, що наочно зображено на рисунку 3.3.

Наявність об'єктивної вихідної інформації, оперативне її збирання та обробка, вірне проведення відповідних аналітичних розрахунків допомагають виявленню причин негативних явищ та розробці заходів з

оптимальної величини витрат та зростання відповідних доходів основної діяльності. Таким чином, наступний блок організаційно-інформаційної моделі узагальнює систему показників аналізу доходів, витрат та фінансових результатів (рис. 3.4).



Рис. 3.3. Суб'єкти аналізу доходів і витрат

Показники аналізу доходів, витрат та фінансових результатів можуть бути абсолютними та відносними. До абсолютних показників відносяться показники обсягу: вартісні і натуральні та питомі показники.

Абсолютні показники - це сума прибутку (чи збитку) за структурою його утворення чи розподілу і використання. Без використання даних про ці величини аналіз найчастіше не може бути повноцінним. Відносні показники фінансових результатів - характеризують відносний у відсотках ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрат чи отриманого доходу [60]. Саме відносні величини дають точне і наочне уявлення про розвиток того чи іншого економічного явища.

До відносних показників відносять показники структури, показники інтенсивності процесів та показники динаміки.

Абсолютні показники являють собою суму прибутку або збитку згідно структури його утворення або розподілу та використання. Без використання

даних про ці величини аналіз найчастіше не може бути повноцінним. Відносні показники фінансових результатів – характеризують відносний відсоток рентабельності вкладеного капіталу в цілому та його структурних елементів, понесених витрат або отриманого доходу. [61]. Саме відносні величини дають точне і наочне уявлення про розвиток того чи іншого економічного явища.



Рис. 3.4. Система показників аналізу доходів, витрат та фінансових результатів

Інформаційне забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства містить складну структуру та визначається різними чинниками, такими як: рівень керівництва, цільове призначення інформації, склад користувачів тощо.

На рівні підприємства основу інформаційного забезпечення фінансової діяльності становлять бухгалтерські дані.

Джерела інформації підрозділяються на:

- 1) державному рівні:
 - на правові: закони, накази, постанови тощо;
 - та планово-нормативні: методичні розробки, коментарі, листи.
- 2) рівні підприємства:

- облікова інформація поточна та звітна;
- позаоблікова інформація, яка і є інформаційним забезпеченням аналізу доходів, витрат і фінансових результатів підприємства [63].

Джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів визначено на рисунку 3.5.

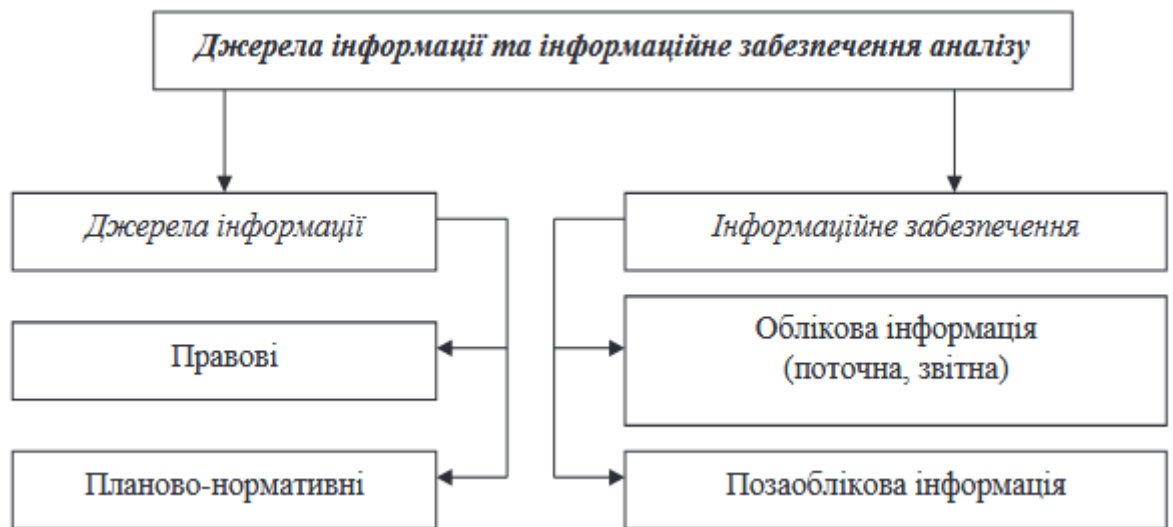


Рис. 3.5. Джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу витрат, доходів та фінансових результатів

Таким чином джерелами інформації будуть нормативно-правові акти, закони, постанови, рекомендації стандарти та інші законотворчі документи, які формують правила ведення обліку та створення фінансових звітів. З іншої сторони є внутрішньофірмові планово-нормативні документи і стратегії стосовно розміру витрат та доходів основної діяльності підприємства.

Під час проведення аналізу витрат і доходів підприємства велика увага приділяється обробці економічної інформації, яка здійснюється на підприємствах за різними методами (рис. 3.6).

В умовах сучасної розробки програмного забезпечення існує безліч різних програмних засобів для обробки інформації, написаних різними мовами програмування на основі вищезазначених методів. Різноманітність програмних продуктів пов'язана зі специфікою кожної галузі. Наприклад, в графічній обробці зображень широко використовуються методи

розпізнавання зображень, криптографічні методи, засновані на перетвореннях Фур'є тощо.



Рис. 3.6. Методи обробки економічної інформації

Не кожна компанія може дозволити собі замовити програму у розробника програмного забезпечення, яка буде ефективно обробляти інформацію, що стосується сфери діяльності цієї компанії. Цей підхід навіть бажаний, оскільки автоматизовані системи обробки базуються на конкретній базі даних, структура якої може суттєво відрізнятися на різних підприємствах, не кажучи вже про різні галузі.

Одним з найпоширеніших засобів обробки інформації є пакет Microsoft Office, який встановлюється майже на кожному комп'ютері. Діапазон його можливостей досить широкий, але примітивний, якщо користувач не може працювати безпосередньо в програмному середовищі, в якому призначений офіс. Серед інструментів, доступних широкому колу споживачів, є організація баз даних, відповідно виконання запитів та пошук інформації, фільтрація інформації, графічне представлення тощо.

Сьогодні доволі не часто буває, щоб бухгалтер працював без програми 1С-бухгалтерія та 1С-підприємство, яка служить для зберігання та обробки бухгалтерської інформації. Програма автоматично формує звіти на основі введених даних на паперових документах. Fine Reader використовується для обробки графічних зображень (відсканованих), що є чудовим прикладом розпізнавання інформації. Аудіоредактори використовуються для роботи з

аудіофайлами. Наприклад Sound Forge. Для конкретного та поглибленого аналізу статистичних даних використовується пакет SPSS, який розроблений спеціально для обробки даних із використанням статистичних методів (перевірка гіпотез, графічне представлення тощо).

Проте внесена інформація у облікові програми може бути спотворена при неправильному виборі конфігуратора програми та виборі списання запасів, ведення торгівлі, обчисленні транспортно-заготівельних витрат.

Узагальнюючим результатом аналізу доходів, витрат та фінансових результатів є методичні способи, які наочно зображено на рисунку 3.7.

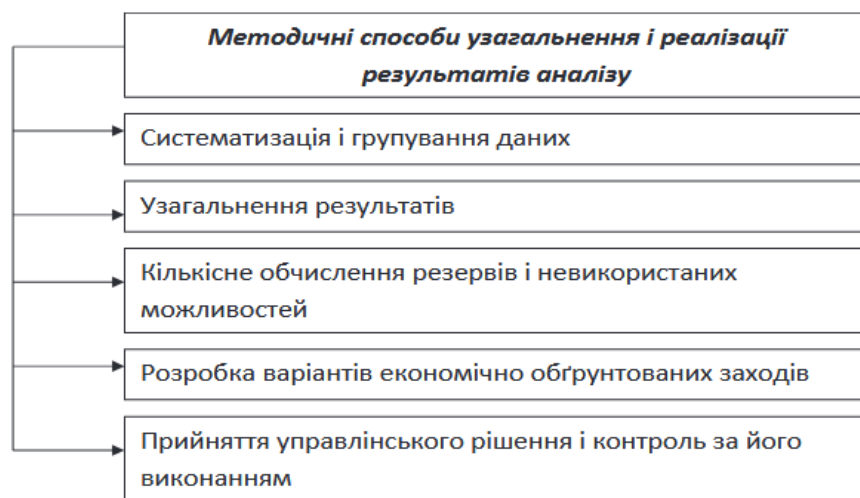


Рис. 3.7. Методичні способи узагальнення і реалізації результатів аналізу

Ключовим елементом процедури економічного аналізу фінансових результатів підприємства є модель обробки вхідної інформаційної бази. Така модель є органічним синтезом математичних, статистичних та аналітичних методів дослідження, обґрунтованих відповідно до конкретних характеристик конкретного випадку процедури аналізу [92].

Обробка інформації полягає у отриманні деяких "інформаційних об'єктів" з інших "інформаційних потоків" шляхом виконання визначеного алгоритму дій та є однією з основних операцій, що виконуються над інформацією, і основним засобом збільшення її обсягу та різноманітності.

На першому рівні для аналізу можна вибрати числову та нечислову обробку. Ці типи обробки вбудовані в різні тлумачення значення "даних". У

числовій обробці використовуються такі об'єкти, як змінні, вектори, матриці, багатовимірні масиви, константи тощо. У нечисловій обробці об'єктами можуть бути файли, записи, поля, ієрархії, мережі, взаємозв'язки тощо. Інша відмінність полягає в тому, що при числовій обробці вмісту даних не має великого значення, тоді як при нечисловій обробці нас цікавить безпосередня інформація про об'єкти, а не їх сукупність в цілому.

Загальна структура моделі обробки вхідної інформаційної бази в межах економічного аналізу може бути відображена у такій схемі (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Структура моделі обробки вхідної інформаційної бази

Необхідно зазначити, що базова модель обробки вхідної інформації та якість одержаних результатів аналізу безпосередньо залежать від джерел інформації, які використовуються при здійсненні аналізу фінансових результатів та наведені в таблиці 3.1.

Отже, можна визначити різні технічні прийоми та способи аналізу фінансових результатів діяльності, а саме:

- первинна обробка зібраної інформації (перевірка, групування, систематизація);
- вивчення стану і закономірностей розвитку досліджуваних об'єктів;
- з'ясування мети кожного з суб'єктів зацікавлених користувачів аналізу;

- визначення системи показників, на підставі яких здійснюється аналіз доходів, витрат та фінансових результатів;
- підбір інформаційного забезпечення та структуру обробки інформації;
- визначення впливу факторів на результати діяльності підприємств;
- підрахунок перспективних та невикористаних резервів підвищення ефективності діяльності;
- узагальнення отриманих результатів аналізу;
- обґрунтування планів економічного розвитку, формування управлінських рішень, підбір різноманітних заходів.

Таблиця 3.1

Джерела інформації про фінансові результати підприємства

Група облікової інформації	Джерела інформації
Первинні документи	Розрахунки та довідки бухгалтерії, накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні тощо
Облікові регістри	Журнали 6 і 7
Дані рахунків бухгалтерського обліку	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 9 «Витрати діяльності»
Фінансова звітність	Ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф. 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), ф. 3 Звіт про рух грошових коштів, ф. 4 Звіт про власний капітал, ф. 5 Примітки до річної фінансової звітності
Податкова звітність	Декларація про податок на прибуток підприємства
Статистична звітність	Ф. № 1 «Звіт про основні показники діяльності підприємства», ф. № 1-Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість»
Інші джерела	Бізнес-план, фінансовий план, управлінська (внутрішня) звітність, матеріали маркетингових досліджень, матеріали ревізій або аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо

Виходячи з цілей аналізу фінансових результатів, доцільно виокремити такі завдання:

- 1) аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;

- 2) аналіз досягнення планових показників та динаміки змін прибутку та рентабельності;
- 3) факторний аналіз змін прибутків та рентабельності;
- 4) уточнення резервів збільшення фінансових результатів підприємств та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- 5) аналіз використання прибутку;
- 6) виявлення причин збитків на підприємстві.

Виконання таких завдань є важливим фактором для підприємства в ринкових умовах. Отже, прибуток чи збиток - це якісний показник суб'єкта господарювання, який концентрує комплексну ефективність діяльності підприємства.

Перспективні підвиди аналізу фінансових результатів діяльності підприємства представлені в табл. 3.2.

З огляду на встановлення та розвиток ринкових відносин важливим стає якісний аналіз фінансових результатів підприємств. Своєчасний та об'єктивний аналіз фінансових результатів сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємств, його інвестиційної привабливості та ділової активності, найбільш раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, усунення непотрібних, економічно невинуватених витрат.

Для прийняття ефективних управлінських рішень, що призведе до значної економічної ефективності виробництва та прибутковості, потрібна достовірна інформація про результати фінансового аналізу. Правильно підібраний підхід до аналізу фінансових результатів необхідний для їх планування та прогнозування на майбутнє.

Аналіз фінансових результатів підприємства передбачає використання різних методів, методів і моделей аналізу. Їх кількість та асортимент залежать від конкретних цілей та завдань. Ми констатуємо певну невизначеність у виборі найбільш прийнятного методу, який дозволить всебічно і всебічно проаналізувати фінансові результати діяльності

підприємства, обґрунтувати ефективні управлінські рішення щодо вдосконалення фінансової політики підприємства, спрямованої на його розвиток.

Таблиця 3.2

Перспективні підвиди аналізу фінансових результатів підприємства

№	Перспективні підвиди аналізу фінансових результатів	Зміст досліджуваних показників
1.	Загальна оцінка досягнутого рівня прибутковості	– визначення величини та динаміки валового, чистого прибутку (збитку) загалом та за видами діяльності; – рентабельність авансованого капіталу й витрат, їх динаміка.
2.	Аналіз структурних змін в формуванні фінансових результатів	– зміна питомої ваги прибутку (збитку) операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; – зміна питомої ваги прибутку (збитку) усієї діяльності; – зміна частки прибутку від участі в капіталі у загальній його величині; – вплив податків та зборів на формування чистого прибутку або збитку підприємства.
3.	Аналіз резервів отримання фінансових результатів	– величина втрат прибутку через недостовірне визнання доходів і витрат; – величина втрат прибутку від участі в капіталі у загальній його величині; – величина недоотриманого прибутку за факторами обсягу й структури реалізації, собівартості та цін;
4.	Аналіз фінансових результатів від акціонерної діяльності	– дивіденди на просту акцію; – зміна чистого прибутку в розрахунку на просту акцію; – зміна чистого прибутку власників простих акцій під впливом дивідендів на привілейовані акції – частка прибутку (збитку) від інвестицій в асоційовані підприємства від спільної діяльності і від інвестицій у дочірні підприємства;
5.	Аналіз відносних характеристик прибутковості (збитковості)	– співвідношення чистого прибутку та фінансових інвестицій (в тому числі довгострокових і поточних); – співвідношення валового (чистого) прибутку та всього авансованого (власного чи залученого) капіталу; – рентабельність акцій; – дивіденди на акціонерний капітал.

Слід зазначити, що для отримання якісних показників доцільно поступово контролювати фінансові результати, суть яких полягає у поєднанні на різних етапах аналізу цілого ряду різних методів -

коефіцієнтного методу, методів горизонтального та вертикального порівняльного аналізу, методу тренду, метод основних заміщень, метод відносних різниць, а також методи кореляційного та регресійного аналізу, що дозволяють не тільки проаналізувати баланс підприємства, але і провести порівняльний аналіз підприємств певного виду економічної діяльності діяльність.

Удосконалення та розробка процедур аналізу тенденцій прогнозованих величин доходів та витрат, а також прогнозованої величини прибутку підприємства забезпечує всебічний аналіз підприємства, можливість встановити тенденції його розвитку, причини змін доходів, витрати, рівні прибутку. Це допоможе знайти перспективні напрямки для прогнозування фінансових результатів, порівняння показників із середніми показниками по галузі та прийняття оптимальних управлінських рішень для підвищення ефективності роботи підприємства.

Аналіз тенденцій базується на порівнянні кожної звітної статті з кількістю попередніх періодів та визначенні тенденції, тобто основної тенденції динаміки показника, вільної від випадкових впливів зовнішніх та внутрішніх факторів підприємства та індивідуальних особливостей його діяльності в певні періоди. За допомогою аналізу тенденцій формуються можливі значення показників у майбутньому.

3.2. Аналіз витрат, доходів і фінансових результатів досліджуваного підприємства

Підвищення прибутковості підприємства - це результати його ефективного управління. Однак, згідно з дослідженням економічної теорії, жоден суб'єкт господарювання не може досягти такої ситуації стійкого зростання прибутковості, оскільки компанія у своєму діловому циклі неминує відчувати коливання, які включають фази відновлення, кризи, депресії та відновлення. У той же час кожна компанія прагне досягти найкращих результатів, яких можна досягти лише завдяки ретельному аналізу та контролю витрат, доходів та фінансових результатів. Враховуючи тісний взаємозв'язок між витратами та фінансовими результатами, керівництву необхідно раціонально використовувати власні та позикові ресурси, які впливають на результати діяльності підприємства. Для забезпечення ефективності їх використання на кожному підприємстві необхідний всебічний аналіз ланцюжка "доходи – витрати – фінансові результати" та виявлення резервів збільшення прибутку та прибутковості.

Діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку, його раціональний розподіл та використання, а за наявності збитків - на виявлення їх причин та джерел компенсації. Оскільки успіх підприємства залежить від його діяльності, аналіз та контроль фінансових результатів є важливими та актуальними питаннями, особливо з огляду на такі основні фактори впливу, як доходи та витрати. Останні взаємопов'язані і визначають характер діяльності підприємства: залежно від їх обсягу фінансові результати можуть бути як позитивними, так і негативними.

Різноманітність економічної діяльності, а також галузеві відмінності підприємств визначають широкий спектр визначень поняття "фінансові результати". Крім того, існує багато наукових праць, присвячених вивченню особливостей цих трьох категорій, тому їх тлумачення залежить від багатьох причин.

Облік доходів і витрат підприємства є одним із важливих напрямів бухгалтерської та аналітичної роботи бухгалтера. Своєчасно і прозоро формувати інформацію про доходи та витрати підприємства (організації) за їх видами, передбачати нарахування та перерахування податків, що поповнюють Державний бюджет України [40, с. 90].

Високий рівень доходу є запорукою майбутнього прибутку за умови, що він перевищує рівень витрат. Дохід - це збільшення активу або зменшення зобов'язання, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення власного капіталу за рахунок внесків членів підприємства) [71]. Слід зазначити, що доходи підприємства надходять з різних сфер діяльності, тобто від операційної діяльності, інвестиційної, фінансової тощо [40, с. 90].

З іншого боку, витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу суб'єкта господарювання (крім зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можна виміряти надійно [19].

Витрати є визначальним фактором впливу на собівартість продукції, робіт і послуг, що, в свою чергу, впливає на результати діяльності підприємства. Однак слід зазначити, що на нього впливає безліч зовнішніх та внутрішніх факторів, які змінюють рівень, обсяг, структуру, динаміку витрат будь-якого суб'єкта господарювання. Зокрема, сума витрат змінюється під впливом витрат на матеріали та ресурси для виробничого, технічного та кадрового забезпечення, які визначаються якістю та професійним рівнем вищезазначеного.

Вивчення виробничих факторів, що впливають на витрати, показує, що між ними існує тісний взаємозв'язок і взаємозалежність. Зміни розмірів підприємства, виробничої програми чи організації виробництва завжди спричиняють зміну якості виробничих факторів та їх пропозиції. При цьому кожна зміна рівня витрат має зворотний вплив на якість факторів

виробництва, їх ціну та пропозицію. Якщо ці фактори не змінюються, то рівень витрат підприємства залишається незмінним [19, с. 395].

Як зазначалося вище, дослідження проводилось на основі фінансової звітності, наданої ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз». Щоб отримати вичерпну картину підприємства, були відображені та проаналізовані вихідні дані за кілька років. Оскільки мета дослідження включала розгляд основних складових формування фінансового результату підприємства, комплексний аналіз та оцінка ланцюга "доходи - витрати - фінансові результати" слід проводити на таких етапах:

- вивчення динаміки доходів, витрат та фінансових результатів;
- факторний аналіз валового прибутку за певними факторами;
- вивчення факторної моделі чистого прибутку;
- аналіз прибутковості (рентабельності) підприємства за видами;
- узагальнення результатів аналізу та визначення резервів для підвищення рівня прибутку та рентабельності підприємства.

За результатами дослідження форми № 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»), враховуючи те, що цей документ дає можливість побачити комплексне відображення статей витрат, доходів і фінансових результатів підприємства за кожним видом діяльності за період, було проведено ґрунтовне дослідження звітності ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз». за декілька років (2016—2019 рр.).

Процес формування доходів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» представлено в табл. 3.3. У таблиці міститься інформація про чистий дохід від реалізації продукції ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз», інші операційні доходи та інші доходи протягом 2016-2019 років. Таким чином ми можемо проаналізувати та співставити дані у порівнянні першого і останнього періодів, між періодами в межах початку і кінця року, попарно з чітко визначеними проміжками часу за допомогою визначення абсолютних та відносних величин.

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки доходів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз»,
2014—2017 рр., тис. грн

Стаття	Роки				Абсолютне відхилення 2019—2016 рр., тис. грн
	2016	2017	2018	2019	
1. Чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	8 421	10 984	7 206	3 109	-5 312
2. Інші операційні доходи	201	704	514	196	-5
3. Інші доходи	74	37	109	203	129
Разом	8 696	11 725	7 829	3 508	-5 188

Як видно з табл. 3.3, загальний дохід ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» майже повністю формується за рахунок чистого доходу від реалізації продукції, робіт та послуг. Операційні та інші доходи мають невелику частку. Фірма не мала фінансових доходів. Візуалізація доходів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» протягом 2016-2019 років подана на рис. 3.9.

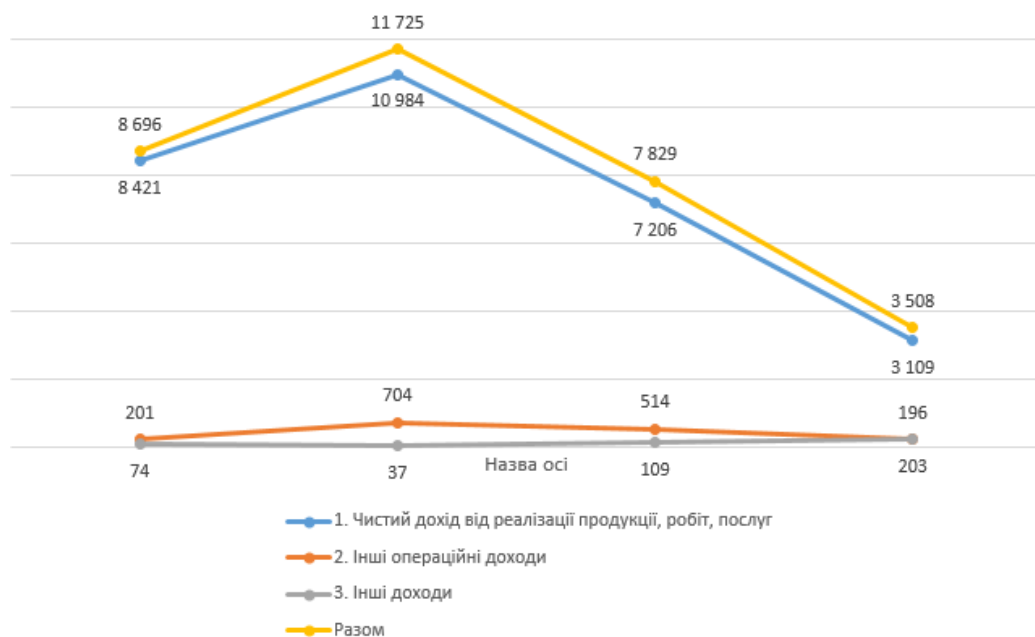


Рис. 3.9. Динаміка доходів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз»
протягом 2016-2019 років

Дослідження процесу формування фінансових результатів неможливе без розгляду витрат та джерел їх появи (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз динаміки витрат ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз»,
2016—2019 років., тис. грн

Стаття	Роки				Абсолютне відхилення 2016—2019рр., тис. грн
	2016	2017	2018	2019	
1. Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	6 984	9 254	2 940	1 980	-5 004
2. Сума операційних витрат	3 245	4 752	4 820	5 210	1 965
3. Сума фінансових витрат	0	0	15	10	10
Разом	10 229	14 006	7 775	7 200	-3 029

Зі таблиці 3.4 видно, що значну частку в загальних витратах складають витрати на продані товари, роботи та послуги, але, порівнюючи їх обсяг із чистим доходом, протягом досліджуваного періоду компанія мала невеликий обсяг валового прибутку. Однак суми всіх доходів недостатньо для покриття суми всіх витрат, а тому чистий фінансовий результат є збитковим.

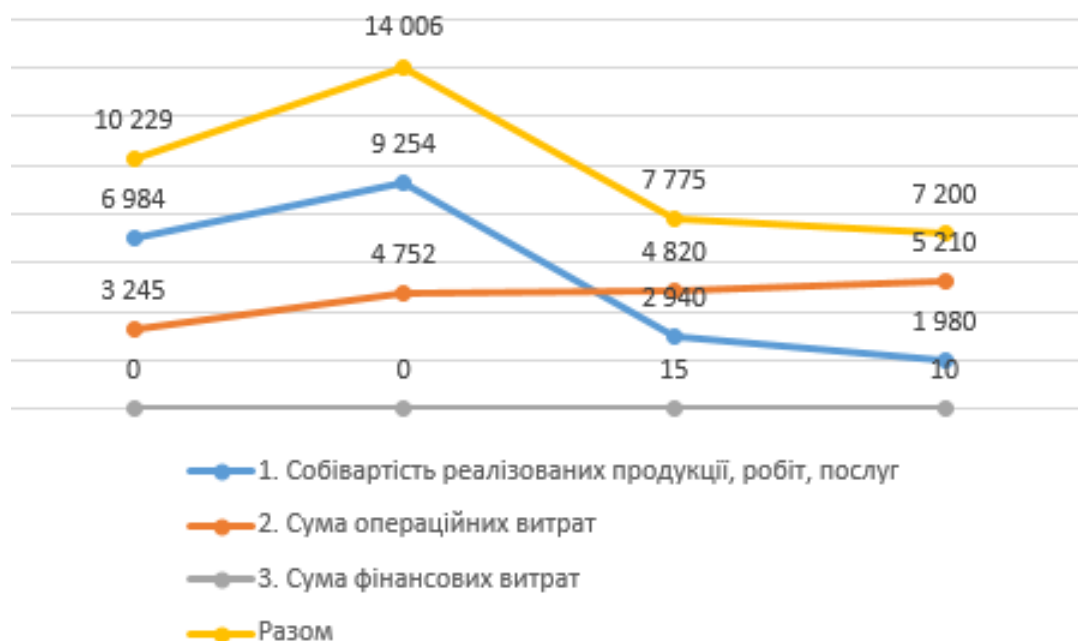


Рис. 3.10. Динаміка показників витрат ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» протягом 2016-2019 років

Враховуючи вищевикладене, доцільно провести факторний аналіз прибутку компанії. Валовий прибуток був обраний базовим показником у системі оцінки фінансових результатів підприємства.

Вихідною формулою для складання моделі валового прибутку було обрано рентабельність продажу:

$$BM = Y \cdot R_{np}$$

$$R_{np} = \frac{BM}{Y}$$

де R_{np} — рентабельність продажу;

ВП — валовий прибуток;

ЧД — чистий дохід.

Факторна модель валового прибутку обчислюється завдяки способу розширення факторних систем і з метою введення у формулу (1) потрібних чинників було отримано багатфакторну модель рентабельності продажу (R_{np}):

$$R_{np} = BM / Y \cdot B1ZPNTM / B1ZPNTM = R_v \cdot B1FPHTM$$

де $B1_{грнТП}$ — витрати на 1 грн товарної продукції;

R_v — рентабельність витрат.

Таким чином, загальна модель валового прибутку буде такою:

$$BM = Y \cdot B1ZPNTM \cdot R_v.$$

Факторний аналіз валового прибутку було проведено за 2016—2019 рр. з розмежуванням за звітними періодами: 2016—2017 рр., 2017—2018 рр. і 2018-2019 рр.

Для проведення факторного аналізу валового прибутку (ВП) за 2016—2017 роки було складено таблицю вихідних розрахункових даних (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Вихідні дані для факторної моделі валового прибутку за 2014—2015

рр., тис. грн

Показники	2016	2017	Абсолютне відхилення 2016—2017 рр., тис. грн
Собівартість реалізованої продукції	6 984	9 254	2 270,00
Валовий прибуток (збиток)	985	571	-414,00
Чистий дохід (Виручка від реалізації продукції)	8 421	10 984	2 563,00
Витрати на 1 грн товарної продукції	1,21	1,19	-0,02
Рентабельність витрат	0,12	0,16	0,04

1) Вплив чистого доходу (ЧД) до валового прибутку (ВП):

$$\pm \Delta ВП1 = \Delta ЧД \cdot В1_{грнТП2016} \cdot R_{в2016}$$

$$\pm \Delta ВП1 = 2\,563 \cdot 1,21 \cdot 0,12 = 372,15 \text{ (тис. грн).}$$

Отже, за рахунок того, що чистий дохід збільшився на 2563,00 тис. грн, валовий прибуток підвищився на 372,15 тис. грн, що є позитивним явищем.

2) Вплив витрат на 1 грн продукції ($В1_{грнТП}$) на валовий прибуток (ВП):

$$\pm \Delta ВП2 = ЧД_{2017} \cdot \Delta В1_{грнТП} \cdot R_{в2017};$$

$$\pm \Delta ВП2 = 10\,984 \cdot (-0,02) \cdot 0,16 = -35,15 \text{ (тис. грн).}$$

Шляхом зменшення витрат на 1 грн продукції валовий прибуток підприємства підвищиться на 35,15 тис. грн.

3) Вплив рентабельності витрат (R_v) на валовий прибуток (ВП):

$$\pm \Delta ВП3 = ЧД_{2017} \cdot В1_{грнТП2017} \cdot \Delta R_v;$$

$$\pm \Delta ВП3 = 10\,984 \cdot 1,19 \cdot 0,04 = 522,84 \text{ (тис. грн).}$$

Рентабельність витрат є показником, який відображає, наскільки ефективно використовуються ресурси підприємства — матеріальні, трудові або грошові. Він розраховується шляхом ділення валового прибутку на собівартість реалізованої продукції. З результатів аналізу видно, що за рахунок підвищення рентабельності витрат на 0,01 тис. грн валовий прибуток

збільшився на 522,84 тис. грн.

4) Сумарний вплив усіх факторів на валовий прибуток за період 2016—2017 рр. становив 678 тис. грн. Розрахунки показали, що включені в модель фактори позитивно вплинули на формування валового прибутку. Аналогічно був проведений факторний аналіз валового прибутку за періоди 2015—2016 рр. і 2016—2017 рр.

Дослідження підтверджує важливість розуміння сутності категорій "дохід", "витрати" та "фінансові результати", а також їх взаємозв'язок та взаємозалежність у процесі фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» дозволив виявити проблемні явища на цьому підприємстві. Судячи з результатів аналізу, значну частку доходу складає чистий прибуток, якого достатньо лише для забезпечення валового прибутку підприємства, але в майбутньому доходи від операційної та фінансової діяльності не покривають витрат, тому сума всіх доходів і витрат призводить до негативного фінансового результату - збитків.

За результатами факторного аналізу валового прибутку за 2016-2019 роки вплив усіх трьох факторів (чистий прибуток, витрати на 1 грн товарної продукції та економічна ефективність) показав ефективність використання компанією ресурсів протягом 2016-2018 рр. та негативний вплив на валовий прибуток за 2018-2019 роки. 2019 р

Таким чином, у ході дослідження необхідність проведення комплексного аналізу витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства з урахуванням його галузевих особливостей та специфіки функціонування, які повинні складатися з таких основних етапів, як: дослідження динаміки доведених доходів, витрат та фінансові результати; проведення факторного аналізу валового прибутку за певними факторами; складання факторної моделі чистого прибутку; аналіз прибутковості (рентабельності) підприємства за видами; узагальнення результатів аналізу та визначення резервів збільшення прибутку та прибутковості підприємства.

3.3. Економічні важелі відновлення фінансово-економічних результатів діяльності підприємства

В «Економічній енциклопедії» економічні важелі трактуються як «засоби та методи управління національною економікою за допомогою фінансових та кредитних інструментів, податків, регулювання цін та використання тарифів, амортизації, бюджетної політики тощо». [26, с. 471]. Економічні важелі є невід’ємною частиною економічного механізму підприємства, який являє собою структуровану сукупність взаємопов’язаних елементів, економічних методів, методів, важелів, стандартів, критеріїв, що забезпечують ефективне функціонування та його розвиток з точки зору конкретних виробничих відносин, які обумовлені до стану організаційно економічних відносин, що склалися на відповідному етапі розвитку економічної системи суспільства, що базується на принципі систематичності [41, с. 27].

Економічні важелі впливу на діяльність підприємств – це інструменти економічного характеру, які забезпечують зміну параметрів підприємства. Інструментами економічного характеру, що сприяють відновленню ефективних фінансово-економічних результатів підприємства, є, перш за все, цінова та фінансова політика підприємства. Використання економічних важелів спрямоване на стимулювання або гальмування певних процесів, що відбуваються в господарській діяльності підприємства, результатами яких є прибуток або збиток.

Кризові явища, що відбуваються в економіці України протягом останніх трьох років, вимагають реформування економічного механізму підприємств та коригування ключових цілей використання економічних важелів з метою відновлення ефективних фінансово-економічних результатів. Ключові цілі відновлення ефективних фінансово-економічних результатів повинні включати:

- технічне та фінансове забезпечення економічного розвитку підприємства;
- розробка ефективного механізму виведення компанії з кризи;
- розробка та реалізація інноваційних проектів;
- залучення зовнішніх джерел фінансування для збільшення виробництва та реалізації;
- оптимізація витрат;
- ефективне формування та використання потенціалу підприємства;
- розробка ефективної фінансової політики, спрямованої на підвищення фінансових показників бізнесу;
- підвищення рівня ділової активності;
- організаційні зміни, спрямовані на збільшення ринкової вартості підприємства;
- розробка адаптаційного механізму, що забезпечує швидку реакцію внутрішнього середовища підприємства на вплив зовнішнього середовища.

Більш детально доцільно розглянути вплив ефективності на ключові показники діяльності підприємства та проведення відновлення фінансово-економічних результатів діяльності підприємства.

Поняття "результативність" та "ефективність" вивчаються паралельно. Це пов'язано з буквальним розумінням поняття «ефективність» (від лат. Effectus) як результативність, ефективність, продуктивність. В економічній літературі одні автори виділяють ці поняття, інші представляють їх у вигляді взаємозалежних величин (явищ), що забезпечують успішне функціонування підприємств, але той факт, що М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедурі розуміють ефективність, П. Дракер ділить на дві складові: ефективність та результативність.

У працях Д. Хана висловлюється кардинально протилежна думка, яку можна пояснити не лише різними поглядами вчених, а й дуалістичним підходом до перекладу слів.

Однією з вимог розуміння ефективних фінансово-економічних результатів діяльності підприємства, що характеризує успіх підприємства, є можливість їх кількісного вимірювання. Правильний вибір мети - ефективність, на думку П. Друкера, можна визначити, проаналізувавши результати, які відповідають меті і отримані з мінімальними витратами та помилками. Таким чином, поняття «результативний» і «ефективний» можна поєднувати при вирішенні проблеми відновлення успіху підприємства.

Економічна криза в країні, яка спостерігається сьогодні, проявляється в накопиченні застарілого виробничого капіталу, зростанні безробіття, недієздатності, накопиченні грошового капіталу та його відтоку з банківського сектору, збільшенні кількості грошей, не вкладених у виробництво за рахунок психологічний відтік депозитів і депозитів до діяльності банків. Як результат – різке падіння інвестиційної активності та брак оборотних коштів.

Кінцевий результат економічної кризи - зростання виробничих витрат, падіння цін, прибутку, нижча заробітна плата, нижчий рівень життя [84, с. 95]. В таких умовах отримання ефективних фінансово-економічних результатів, тобто отримання прибутку, майже неможливе. Ефективними фінансово-економічними результатами вважається величина прибутку, достатню для простого самовідтворення та розширеного відтворення.

Таким чином, ефективний фінансово-економічний результат – це прибуток, отриманий в результаті господарської діяльності підприємства, який забезпечує фінансову спроможність підприємства фінансувати просте і розширене відтворення, задовольняти потреби власників бізнесу та збільшувати ринкову вартість бізнесу.

В умовах тривалої та стійкої кризи економіки України в цілому та в галузі зокрема, на перший план висувається мета розробки адаптаційного механізму, що забезпечує швидку реакцію внутрішнього середовища підприємства на впливи зовнішнього середовища. Ключовими економічними важелями впливу на процеси відновлення ефективних фінансово-

економічних результатів підприємства в механізмі адаптації є оптимізація витрат, ці нові політики та фінансова політика підприємства (рис. 3.11).

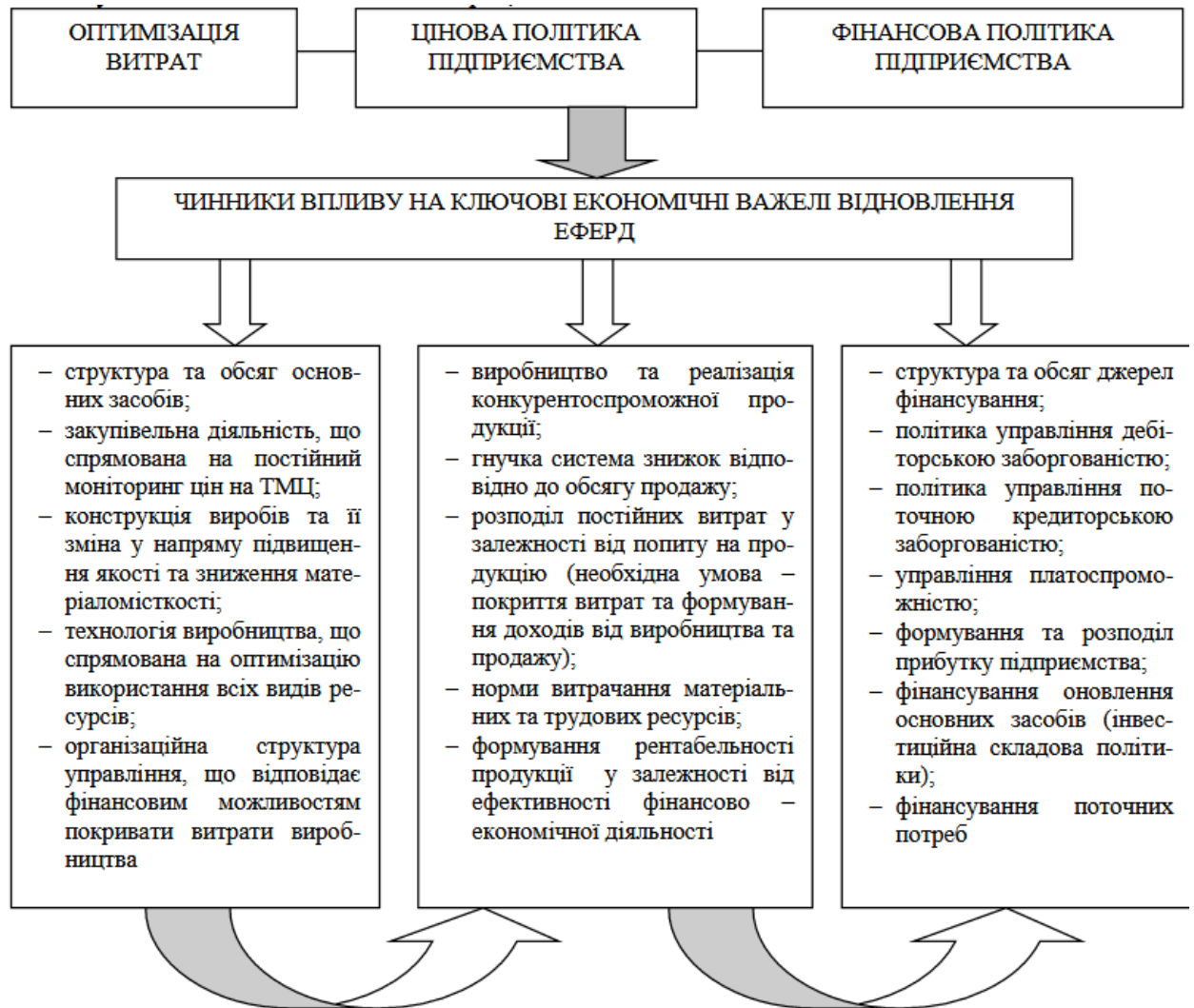


Рис. 3.11. Фактори впливу на фінансово-економічні результати підприємства

Оптимізація витрат підприємства досягається насамперед шляхом організації процесу планування витрат, що включає етапи формування витрат: формування прямих витрат і загальновиробничих витрат на рівні виробничих одиниць і на рівні підприємства в цілому; формування постійних витрат невиробничого характеру. Сукупні витрати формують собівартість підприємства в цілому, що дозволяє визначити норму прибутку та цінову політику. Тобто наукове завдання оптимізації витрат полягає у визначенні шляхів оптимізації собівартості продукції шляхом її вивчення з

використанням методів факторного аналізу та економічного моделювання.

Використання засобів факторного аналізу необхідне для:

- ☐ визначення резервів зниження собівартості продукції за калькуляційними статтями;
- ☐ вивчення структури, складу та динаміки змінних та постійних витрат;
- ☐ вивчення динаміки зміни елементів розрахунку та вибір ряду факторів для побудови економіко-математичної моделі;
- ☐ моделювання виробничих витрат;
- ☐ формування висновків та оцінка можливих ризиків, пов'язаних із впровадженням цієї моделі.

Наступним етапом оптимізації витрат є вдосконалення організації виробництва та праці за такими напрямками: зміни в організації управління виробництвом; зміни умов логістики; усунення непотрібних витрат і втрат.

Зміни в організації управління виробництвом визначаються на основі економічно обгрунтованих заходів: консолідація цехів, впровадження (в умовах скорочення виробництва) безпроблемної структури управління, автоматизація систем управління та інженерних робіт, поєднання та усунення зайвих функцій.

Зміни в умовах логістики досягаються за рахунок раціоналізації складського господарства та оптимізації потоку товарів і матеріалів, логістики постачання ТМЦ, надійності постачальників тощо.

Усунення непотрібних витрат і збитків, які не потрібні для вдосконалення організації виробничого процесу, є важливим способом зменшення витрат і полягає у продажу непрофільних активів, оренді зайвих виробничих та невиробничих потужностей, завантаженні вакантних виробничі потужності, додатковий персонал, який безпосередньо не пов'язаний з виробничим процесом, є обслуговуванням і їх обслуговування призводить до збільшення постійних витрат невиробничого характеру.

Отже, на наш погляд, з метою оптимізації витрат насамперед доцільно врахувати галузеві особливості підприємства, детально розглянути статті

витрат, суттєвий вплив на які позитивно позначиться на ефективності та ефективності. Зменшення витрат не є гарантією ефективнішої роботи підприємства, тобто витрати не слід мінімізувати, а оптимізувати.

Наступним економічним важелем відновлення ефективних фінансово-економічних результатів діяльності підприємства є цінова політика. Моделювання цінової політики, спрямованої на відновлення ефективних фінансово-економічних результатів підприємства, повинно проводитися в такій послідовності:

- настроювання цілі підприємства на той період часу, в який формуються ціни;

поряд з максимізацією прибутку, враховуючи поточні обставини, цінова політика може бути зведена до забезпечення виживання, завоювання лідерства в певних сегментах ринку, збільшення частки ринку, збільшення продажів тощо;

- з'ясувати природу ринку протягом періоду моделювання цінової політики з метою визначення кількості та розміру підприємств

- конкуренти, з'ясування переваг конкурентів залежно від виду конкуренції (вільна, монополістична, олігополія);

- вивчення змін споживчого попиту, зокрема, оцінка платоспроможності потенційних покупців;

Вивчення цін на стратегічні (з найбільшими продажами та найвигоднішими) типи продукції підприємства на існуючих та потенційних ринках;

- встановлення рівня сукупних витрат та функціональної залежності від обсягу виробництва та реалізації.

Цінова політика є передумовою формування фінансової політики підприємства. Залежно від вибору підходу до формування цінової політики підприємство формує фінансову політику, засновану на розумінні джерел фінансування поточної діяльності, джерел інвестицій, спрямованих на досягнення короткострокових та довгострокових цілей підприємства.

Реалізація фінансової політики здійснюється за допомогою фінансового механізму, який є складною системою впливу на різні аспекти фінансової діяльності підприємства. При цьому фінансова діяльність розглядається в широкому розумінні і є господарською діяльністю підприємства, яка, безумовно, супроводжується рухом фінансових ресурсів. Для фінансування своєї діяльності підприємству необхідний достатній обсяг фінансування, який залежить від періоду обороту активів та пов'язаних з ними зобов'язань. Залучення конкретного джерела фінансування передбачає витрати на виплату відсотків за використання цих джерел. В ідеалі передбачається, що оборотні кошти підприємства поповнюються за рахунок довгострокових джерел фінансування, але в сучасній економіці в більшості випадків поповнення недостатнього оборотного капіталу здійснюється за рахунок короткострокових позик або короткострокової кредиторської заборгованості. Цей вид фінансування поточної діяльності супроводжується додатковими збитками і вимагає коригування цінової політики при формуванні фінансової політики.

Основною метою розробки фінансової політики будь-якого підприємства є створення раціональної системи управління фінансовими ресурсами, спрямованої на забезпечення стратегічних і тактичних цілей його діяльності. Ці завдання індивідуальні для кожного підприємства (наприклад, досягнення оптимальної фінансової стійкості та платоспроможності, рентабельності активів та власного капіталу тощо).

У сучасних умовах для багатьох компаній характерна оперативна форма управління фінансами, тобто управлінські рішення є реакцією на поточні проблеми. Така форма управління фінансами часто спричиняє конфлікти між внутрішніми інтересами організації та її партнерів. Тому наукове завдання переходу до фінансового управління базується на контролі фінансового стану, постановці та оперативному коригуванні стратегічних цілей підприємства, адекватних ринковим умовам, та пошуку шляхів їх досягнення в рамках прийнятої фінансової політики.

Тобто, фінансова політика, спрямована на відновлення ефективних фінансово-економічних результатів підприємства, повинна формуватися в такій послідовності:

□ визначення напрямків використання фінансових ресурсів на поточний період та на майбутній (з урахуванням перспектив розвитку виробничої та комерційної діяльності);

□ розробка ефективного механізму врахування макроекономічних факторів, що впливають на господарську діяльність підприємства (система оподаткування, система банківського кредитування, тарифна система, облікова політика підприємства, заснована на чинному законодавстві);

□ розвиток системи внутрішнього контролю, тобто практичні дії, спрямовані на досягнення мети.

В умовах реалізації ефективної фінансової політики вирішуються такі завдання, як максимізація прибутку; оптимізація структури капіталу; забезпечення фінансової стабільності; досягнення фінансової прозорості (як передумова залучення інвестиційних ресурсів). Основні принципи фінансової політики повинні включати:

- принцип цілеспрямованості (досягнення окреслених цілей);
- принцип пріоритетності (розподіл обмеженої кількості завдань, що відповідають окресленим цілям);
- принциповий принцип (побудова та налагодження компонентів систем контролю та моніторингу);
- принцип адаптації (у напрямку посилення стабілізуючого ефекту з метою відновлення ефективних фінансово-економічних результатів);
- принцип ефективності (забезпечення процесу подолання кризи та мінімізація прояву кризових явищ).

Висновки до розділу 3

Аналіз фінансових результатів підприємства передбачає використання різних методів, методів і моделей аналізу. Їх кількість та асортимент залежать від конкретних цілей та завдань. Ми констатуємо певну невизначеність у виборі найбільш прийняттого методу, який дозволить всебічно і всебічно проаналізувати фінансові результати діяльності підприємства, обґрунтувати ефективні управлінські рішення щодо вдосконалення фінансової політики підприємства, спрямованої на його розвиток.

Проведений аналіз доходів, витрат та фінансових результатів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» дозволив виявити проблемні явища на цьому підприємстві. Судячи з результатів аналізу, значну частку доходу становлять чисті доходи, яких достатньо лише для забезпечення валового прибутку підприємства, але в майбутньому доходи від операційної та фінансової діяльності не покривають витрат, тому сума всіх доходів і витрат призводить до негативного фінансового результату - збитку. За результатами факторного аналізу валового прибутку за 2016-2019 роки вплив усіх трьох факторів (чистий прибуток, витрати на 1 грн товарної продукції та рентабельність витрат) показав ефективність використання компанією ресурсів протягом 2016-2018 рр. та негативний вплив на валовий прибуток за 2018-2019 роки.

Слід зазначити, що для отримання якісних показників доцільно поступово контролювати фінансові результати, суть яких полягає у поєднанні на різних етапах аналізу цілого ряду різних методів - коефіцієнтного методу, методів горизонтального та вертикального порівняльного аналізу, методу тренду, метод основних заміщень, метод відносних різниць, а також методи кореляційного та регресійного аналізу, що дозволяють не тільки проаналізувати баланс підприємства, але і провести

порівняльний аналіз підприємств певного виду економічної діяльності діяльність.

ВИСНОВКИ

В Україні розрахунок фінансового результату найчастіше проводиться методом "витрати - випуск". Фінансовий результат за звітний період визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду та витрат, понесених на отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку на дату їх виникнення, а не на дату надходження або виплати коштів. Отже, облік фінансових результатів згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку ведеться на рахунках 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

В умовах динамічних змін зовнішнього та внутрішнього середовища господарювання підприємство повинно постійно адаптуватися, здійснюючи господарську діяльність. Сприяння цьому процесу полягає у вирішенні облікової політики, яка повинна відображати всі аспекти організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Головною метою будь-якого суб'єкта господарювання є досягнення високих фінансово-економічних показників, і саме облікова політика сприяє цьому. Застосування облікової політики є ефективним засобом підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств та забезпечення стабільного фінансового стану. Запропоновані підходи до формування складових облікової політики з точки зору цих елементів сприяють створенню відповідного механізму управління бухгалтерськими процесами

Аналіз змісту національних положень і стандартів бухгалтерського обліку показує необхідність їх постійного розвитку та вдосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни. Дослідження змісту П(С)БО ускладнюється низкою проблем, які потребують вирішення в майбутньому. Між системами звітності є багато спільного, це пов'язано з тим, що Україна використовувала міжнародні стандарти на основі П(С)БО. За останні періоди до МСФЗ було внесено численні зміни, але зміни до

НП(С)БО вносяться повільно, тому з роками вітчизняне законодавство значно віддаляється від міжнародного. Гармонізація фінансової звітності відповідно до вимог ЄС сьогодні є досить актуальною та набирає обертів. Звітність, яка відповідає принципам МСФЗ, забезпечує повноту та точність інформації про діяльність компанії. Тобто це дозволяє оцінити та проаналізувати привабливість суб'єкта господарювання з точки зору інвесторів та кредиторів. На сучасному етапі впровадження міжнародних стандартів країна вже заклала основу і постійно працює над побудовою якісної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проаналізувавши зміст НП(С)БО, можна стверджувати, що його положення подібні до положень міжнародних стандартів, але все ж існують відмінності. Зокрема, у таких питаннях, як класифікація видів діяльності, відображення інших операційних та інших доходів та витрат, формами представлення елементів операційних витрат перелік складових іншого сукупного доходу.

Здійснено теоретичне узагальнення управління витратами як системи інформації, що виникає в рамках системи управлінського обліку, зі стратегією функціонування. Вона має на меті ефективно використовувати конкурентні переваги для успішної діяльності в перспективі. Підвищити ефективність управління витратами дозволить спрогнозувати результати виробництва та планувати собівартості продукції з урахуванням природно-кліматичних та техніко-технологічних умов підприємств. В основі організації виробництва лежить система норм, що включає технологію виробництва, норми виробництва або норми часу кожної технологічної операції, норми витрати продукції та допоміжних матеріалів тощо. Таким чином, управління витратами є важливим елементом конкурентної стратегії підприємства в довгостроковій перспективі, умовою зростання його інвестиційного та інноваційного потенціалу. Інформація про формування, розподіл та використання фінансових результатів, переходячи від джерела до користувачів, проходить бухгалтерський та аналітичний етапи, що забезпечують опис об'єкта контролю, а етап контролю дозволяє забезпечити

надійність, об'єктивність та точність інформації забезпечується, що забезпечує ефективне управління рішення. Провівши дослідження, можна зробити висновок, що фінансовий результат – дуже складна і багатовимірна категорія. Фінансовий результат є показником ефективності виробництва, який здатний впливати на рішення управлінського персоналу щодо прийняття управлінських рішень, а також на рішення зовнішніх користувачів.

Сформована методика проведення аудиту фінансових результатів передбачає декілька основних етапів, а саме організаційний, підготовчий (відбувається планування), технологічний та результативний. Застосування таких методів перевірки підвищить ефективність діяльності аудитора, конкретне визначення обліку доходів, витрат та фінансових результатів, дозволить точно виявити та оцінити ризики суттєвих викривлень у фінансовій звітності у випадку шахрайства або помилок, розробити аудит процедури у відповідь на ці ризики, оцінити реальний фінансовий стан підприємства, зробити правильні висновки про те, чи підготовлена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних концептуальних рамок фінансової звітності, для полегшення підтвердження або спростування інформації щодо фінансових результатів, відображених у фінансовій звітності, сформулювати чіткий та неупереджений висновок.

Дослідження показало, що аудит фінансових результатів є невід'ємною складовою аудиту фінансової звітності підприємства. З огляду на важливу місію фінансових результатів у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання, слід зазначити, що результати якісної перевірки нададуть зацікавленим сторонам необхідні інформаційні ресурси, які створять основу для оцінки показників результативності, моделювання довгострокових термінові стратегії розвитку та збагачення нових можливостей управління.

Аналіз фінансових результатів та можливість їх прогнозування займають провідне місце в системі всебічного економічного аналізу. Провівши дослідження, можна сказати, що, по-перше, не існує комплексного

підходу до трактування поняття "фінансові результати", тому запропоновано трактування сутності фінансових результатів підприємства як економічної категорії, що дозволяє інтерпретувати їх як результати бізнесу. Аналіз фінансових результатів підприємства та їх прогнозування має широке поле для вдосконалення власної методології. Основними напрямками прогнозування фінансових результатів на підприємстві є зниження витрат; збалансована система показників; диференціація; виявлення прихованих резервів підприємства; стратегія зростання доходу підприємства та методи екстраполяції, які вимагають подальших досліджень.

Було встановлено, що найбільш розробленим серед усього комплексу методів прогнозування є метод екстраполяції, який базується на поширенні майбутніх тенденцій минулого. Однак цей метод обмежений, оскільки дозволяє враховувати лише фактор збуту, а рівень потреби в чистих оборотних коштах у короткостроковій перспективі також залежить від обороту запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.

Дослідження підтверджують важливість розуміння сутності категорій "дохід", "витрати" та "фінансові результати", а також їх взаємозв'язок та взаємозалежність у процесі основної діяльності вітчизняних підприємств. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» дозволив виявити проблемні явища на цьому підприємстві. Судячи з результатів аналізу, значну частку доходу становлять чисті доходи, яких достатньо лише для забезпечення валового прибутку підприємства, але в майбутньому доходи від операційної та фінансової діяльності не покривають витрат, тому сума всіх доходів і витрат призводить до негативного фінансового результату - збитку. За результатами факторного аналізу валового прибутку за 2016-2019 роки вплив усіх трьох факторів (чистий прибуток, витрати на 1 грн товарної продукції та рентабельність витрат) показав ефективність використання компанією ресурсів протягом 2016-2018 рр. та негативний вплив на валовий прибуток за 2018-2019 роки.

Таким чином, у ході дослідження необхідність проведення комплексного аналізу витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства з урахуванням його галузевих особливостей та специфіки функціонування, які повинні складатися з таких основних етапів, як: дослідження динаміки доходів, витрат та фінансових результатів; проведення факторного аналізу валового прибутку за певними факторами; складання факторної моделі чистого прибутку; аналіз прибутковості (рентабельності) підприємства за видами; узагальнення результатів аналізу та визначення резервів збільшення прибутку та прибутковості підприємства.

Успішне функціонування вітчизняних підприємств забезпечується розробкою механізму адаптації, який забезпечує швидку реакцію внутрішнього середовища підприємства на вплив зовнішнього середовища. За результатами дослідження можна підсумувати, що ключові економічні важелі впливу на процес відновлення є фінансово ефективними економічними результатами діяльності підприємства в механізмі адаптації є оптимізація витрат, цінова політика та фінансова політика підприємства. Обґрунтовано, що завдяки оптимізації витрат можна моделювати цінову політику у напрямку відновлення фінансово-економічної ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. BVS Business Valuation Standards (Стандарти з оцінки бізнесу). URL: <http://www.business-valuation.biz/sbacoa6.asp>
2. Conceptual Framework Financial Reporting 2010. URL: http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/Oct_2010_AP_9.3_Conceptual_Framework_Financial_Reporting_2010.pdf
3. Schanz G. von. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanz-Archiv. 1896. Band Jg. 13, Bd. 1. S. 7–23.
4. Арич М.І. Концептуальні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства. Економіка та держава. 2013. № 7. С. 66–67.
5. Бабич В.В. Визначення фінансового результату для обчислення об'єкта оподаткування відповідно до нової редакції розділу III Податкового кодексу України. Фінанси України. 2013. № 9. С. 83–93.
6. Балан А.А. Система управління витратами на промисловому підприємстві. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2014. № 3 (13). С. 43—49.
7. Білий М. М. Фінансові результати підприємства: факторний аналіз в умовах економічної кризи. Вісник Прикарпатського університету. Економіка. 2014. Вип. 14. С. 234—241.
8. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2017. 396 с.
9. Бруханський Р.Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру. Інноваційна економіка. 2012. Вип. 8 (34). С. 267–270.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит : навчальний посібник. Житомир : Рута, 2002. 672 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз: навч. посібник. Житомир: Рута, 2003. 680 с.

12. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник. Житомир : Рута, 2003. 544 с.
13. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / М.С. Чебанова та ін. Київ : Академія, 2002. 671 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл./під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
15. Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва К. : «Центр учбової літератури», 2014. 654 с.
16. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку: монографія : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
17. Голячук Н.В. Обліково-аналітична система управління підприємством. Економічні науки: Серія “Облікі фінанси” : зб. наук. праць ; Луцький національний технічний університет. 2010. Вип. 7 (25). С. 368–374.
18. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. Львів : Світ, 2007. 296 с.
19. Грінченко А. В. Класифікація факторів впливу на витрати підприємства. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2012. Вип. 27 (1). С. 392—398
20. Губарик О.М. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. Глобальні та національні проблеми економіки. Серія «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». 2016. № 14. С. 932–936.
21. Державна служба статистики: Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2012–2019). URL : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze.htm
22. Дікань Л.В. Фінансовий результат підприємств: теоретичні узагальнення та прикладний аналіз: Монографія. Харків: СПД Лібуркіна Л.М., 2008. 92 с.

23. Дорош Н. І. Визначення предмета та об'єктів видів аудиту / Н. І. Дорош // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Сер.: Економіка. 2011. Вип. 130. С. 15–17.
24. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами / Т.Г. Рзаєва та ін. Вісник ЖНУ. 2010. №5, т.3. С. 246–251.
25. Економіка підприємства: Підручник. За ред. С.Ф. Покропивного. К.: КНЕУ. 1999. 545 с.
26. Економічна енциклопедія: [у трьох томах]. Т.1. К.: Видавничий центр “Ака- демія”, 2000. 864 с.
27. Есманова Л.І. Фінансові результати як економічний інструмент розвитку сільськогосподарських підприємств Суми: ВАТ «СОД», 2007. 156 с.
28. Ємець О.І. Економічний зміст та значення поняття «фінансові результати». Актуальні проблеми розвитку суб'єктів господарювання в умовах інформатизації та глобалізації економіки, м. Івано-Франківськ, 15–16 квітня 2014 р. Тернопіль : Крок. 2014. С. 141–142.
29. Іванілов О.С. Економіка підприємства: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.]. К.: Центр учбової літератури, 2009. 728 с.
30. Іванова Н.А. Організація та методика аудиту : навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. К.: Центр учбової літератури, 2008. 216 с.,
31. Каменська Т. Розгляд питань, що стосуються шахрайства при аудиторській перевірці. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 6. С. 2—9.
32. Карпець К.В. Трансформація фінансової звітності відповідно до МСФЗ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон-их наук : 09.00.2013. Харків, 2016. 40 с.
33. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и де- нег. Москва: «Прогресс», 1978. 491 с.
34. Концептуальна основа фінансової звітності РМСБО від 01.09.2010 р. URL: [http:// zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
35. Кузьмін О.Є. Управління витратами на підприємствах: Навч. посібник.

- О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник, У.І. Когут. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2014. 244 с.
36. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібник/ Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. К.: Каравела, 2012. — 544 с.
 37. Лень В. С. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид., випр. Київ: Знання-Прес, 2006. 317 с.
 38. Ліхоносова Г.С., Шабаліна Г.В. Організація та шляхи вдосконалення обліку доходів бюджетної установи. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. 2018. № 17. С. 124–128.
 39. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2018. – № 2. – С. 129-139, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB_2019v56n1_Melnychuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf.
 40. Маркова Т. Д. Оцінка впливу витрат і доходів на фінансові результати на прикладі ПП фірма «Гармаш». Економіка харчової промисловості. 2018. Т. 10. Вип. 2.
 41. Метеленко Н. Г. Внутрішній господарський механізм ефективного функціонування промислових підприємств: теорія, практика, перспективи: монографія / Н. Г. Метеленко. Запоріжжя, КПУ, 2010. 480 с.
 42. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>.
 43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013
 44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 (МСБО 18)

- «Дохід». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_025
45. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.
 46. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
 47. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.). – 234 с. – С. 64-66
 48. Мочерний С. В. Економічна теорія: посібник для студентів вищих закладів освіти. Київ: Видав. Центр «Академія», 2005. 640 с.
 49. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях : навч. посібник / Т.В. Мултанівська. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2011.– 400 с.
 50. Назаренко І.М. Аудит фінансових результатів: цільова спрямованість та особливості алгоритмізації. Наукові та прикладні аспекти удосконалення бухгалтерського обліку, економічного контролю та системи оподаткування: [колективна монографія] / Загальна редакція В.Я. Плаксієнка. Полтава: Видавництво: ПП "Астроя". 2018. С. 173—184.
 51. Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Фінансові результати» від 31 березня 1999 р. № 87. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.05.2019).
 52. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
 53. Наумчук А.В. Сутність та проблеми організації обліку фінансових результатів. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 4. С. 1013–1016.
 54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні

вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

55. Нашкерська В. Г. Фінансовий облік. Київ: Кондор, 2005. 387 с.
56. Овсійчук О.В. Удосконалення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Управління розвитком. 2013. № 10. С. 34–35.
57. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія) : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2002. 240 с.
58. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.
59. Остапенко О.А., Дейнека О.В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування. Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія «Економічні науки». 2013. № 4. С. 353–354.
60. Палюх М. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (м. Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль. Крок. 2017. С. 42–44.
61. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект ХХІ», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.
62. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
63. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427.
64. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях/пер. с итал. Минск: Ред. журн. «Финансы, учет, аудит», 1995. 160 с.

65. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
66. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
67. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://docs.dtki.ua/doc/1011.47.0>
68. Подольский В.И. Аудит : учебник / под ред. В.И. Подольского. Москва : Экономист, 2003. 494 с.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» № 627 від 27.06.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 627 від 27.06.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996–XIV від 16.07.1999 р. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
73. Проскуріна Н.М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2014. № 1. С. 110—114.
74. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.
75. Ратушна О.П. Обліково-аналітичне забезпечення аналізу фінансових результатів. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С 72–76.
76. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. 2010.

С. 135–141.

77. Скляр Є.В. Взаємозв'язок дебіторської та кредиторської заборгованості в контексті фінансової безпеки підприємств харчової промисловості. Держава та регіони. Серія. Економіка та підприємство. 2019. № 2. С. 126—132.
78. Скляр Є.В., Прядко В.В. Парадигма продовольчої безпеки в контексті інтеграції України до ЄС. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. Вип. 4. С. 97—107. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2012_4_18
79. Скрипник М.Є. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні виробничим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: 08.00.09 / М.Є. Скрипник; Міністерство освіти і науки України, Київський національний торговельно-економічний університет. Київ, 2014. 25 с.
80. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. Москва: Проспект, 2000. 288 с.
81. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.
82. Сорока И.Ю. Управление затратами филиала транспортной компании на основе про&цесноориентированного подхода (Специаль&ность 08.00.05 "Экономика и управление народ&ным хозяйством). Диссертация. Москва. 2014. 165 с.
83. Сторчак А. О. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства в сучасних умовах. Тези доповідей XLVI науково-технічної конференції факультету менеджменту та інформаційної безпеки. Секція фінансів та інноваційного менеджменту (22—24 березня 2017 року). Вінниця : НТКП ВНТУ, 2017. URL : <https://conferences.vntu.edu.ua/index.php/all-fm/all-fm-2017/paper/view/1786/1447>.
84. Теорія проектування великих самокерованих соціально економічних

- систем: наук. концепт. альм. у 5 томах. Д.: Моноліт, 2013. Том. 3: системність на полі невизначеності у складних саморегулюючих соціально економічних системах: монографія / В.А. Ткаченко, Б.І. Холод, В.М. Кло- чко, К.В. Кухтін, Є.В. Козлов; за наук. ред. д.е.н., академіка АЕН України, проф. В.А. Ткаченко. 244 с.
85. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2011. 976 с.
 86. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Воз- нюк. 3-тє вид., доп. та перероб. Львів: Видавництво Львів- ської політехніки, 2011. 844 с.
 87. Фінансово-економічний словник : навчальний посібник / А.Г. Загородній та ін. Київ : Знання, 2010. 1072 с.
 88. Харламова О.В. МСФЗ-звітність: новації в розкритті інформації Все про бухгалтерський облік, 2013. № 33. С. 42–47.
 89. Худолій Л.М. Теорія фінансів : навчально-методичний посібник. Київ : Європ. ун-т, 2003. 167 с.
 90. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
 91. Череп А.В. Управління витратами суб'єк- тів господарювання: монографія. Ч.1. Х.: ВД "ІНЖЕК", 2006. С. 368.
 92. Чуприна В.Ю. Фінансовий результат як облікова та економічна категорія. Управління розвитком. 2013. № 1. С. 7–8.
 93. Шубіна С. В. Теоретико-методичні підходи до аналізу витрат, доходів і фінансових результатів. Вісник УБС. — 2017. — № 3 (30). — С. 83—88.
 94. Шубіна С. В. Теоретичні підходи до визначення поняття «фінансові результати» підприємства. Наукові дослідження молоді за темою «Фінансово-кредитна діяль- ність: проблеми теорії та практики» : матеріали V Міжнародної наук.-практ. конф. молодих учених і студентів. — Харків : ХННІ ДНВЗ «УБС», 2018. — 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). — Систем. вимоги: Pentium ; 1 Gb RAM.