

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Облік і аналіз фінансових результатів діяльності підприємства»

Студента 1 курсу групи ОПД м -11
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Почекайло П. П.

Науковий керівник:

викладач Судин Ю. А.

Національна шкала _____

Кількість балів: ____ Оцінка ECTS _____

Члени комісії

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Вступ

1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства.
2. Методологічні підходи до визнання та класифікацій доходів, витрат, фінансових результатів підприємства.
3. Удосконалення методики відображення інформації про результати діяльності підприємства.
4. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства.

Висновки

Список використаних джерел

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Оскільки метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є одержання та максимізація прибутку, то необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до формування його складників – доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства.

За своєю природою фінансовий результат є сукупним проявом ефективності фінансового, виробничого та організаційного менеджменту на підприємстві. Результат діяльності формується під впливом рівня цін, тарифів та відсоткових ставок, ставок оподаткування та інших економічних внутрішніх і зовнішніх чинників. Прибуток підприємства є складовим елементом внутрішнього валового продукту, виступає джерелом поповнення державного бюджету.

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

Дослідження теоретичних та практичних аспектів формування доходів і витрат діяльності підприємства – прямих складових фінансового результату діяльності, знаходять своє відображення в працях багатьох відомих вчених-економістів, таких як О. В. Гаращенко, С. Ф. Голова, Г. М. Курило, Я. В. Лебедзевич, О. Л. Міклухи, О. В. Олійник, Н. М. Пархоменка, І. В. Перезовова, М. А. Проданчука, Я. В. Соколова, Д. Є. Свідерського, Л. К. Сука, П. Л. Сука, П. Я. Хомина та інших.

Аналіз досліджень та наукових праць фахівців свідчить про те, що облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств є одним з дискусійних та рейтингових питань, оскільки саме прибуток (збиток) виступає індикатором

успішності господарюючого суб'єкта та слугує одним з головних чинників щодо прийняття управлінських рішень. Однак, сучасна ситуація на ринку вимагає проведення подальшого вивчення та аналізу в напрямку удосконалення підходів щодо визначення економічного змісту прибутку (збитку) підприємства, порядку обліку, відображення у фінансовій звітності, а також, відповідно розробки нових принципів аналізу та аудиту.

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

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розробка теоретичних засад та надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення діючого порядку обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємств.

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

- дослідити та узагальнити існуючі визначення сутності фінансових результатів як економічної категорії;
- розкрити концептуальні підходи до формування та відображення в обліку фінансових результатів;
- дослідити вплив різних видів обліку на методику формування фінансових результатів підприємства;
- розглянути методичні підходи до визнання та класифікації доходів, витрат, фінансових результатів підприємства;
- дослідити ведення обліку фінансових результатів за видами діяльності підприємства;
- обґрунтувати пропозиції з удосконалення методики відображення інформації про результати діяльності підприємства у фінансовій звітності;
- дослідити організаційні аспекти аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства;
- провести аналіз фінансових результатів діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”;

– визначити напрями вдосконалення проведення аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства.

Предметом дослідження є система обліку та аудиту фінансових результатів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

Об’єктом дослідження є облік, звітність і аудит фінансових результатів діяльності підприємств.

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

Для досягнення визначеної мети було використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. При вивченні еволюції категорії прибутку використано історичний та системний підходи. Методи теоретичного узагальнення та порівняння були задіяні при розкритті сутності економічних категорій. Дослідження теоретико-методичних аспектів обліку доходів та витрат підприємства проведено із застосуванням методів індукції, дедукції та порівняння. За допомогою аналізу та синтезу були розроблені рекомендації щодо вдосконалення проведення аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства.

1.Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства.

Отримання позитивного фінансового результату – прибутку – неодмінна умова та мета будь-якого суб'єкта господарювання. Уся діяльність підприємства спрямована на те, щоб забезпечити зростання величини прибутку або принаймні стабілізувати її на певному рівні, оскільки саме за прибуткової діяльності створюються необхідні умови для розширення виробництва та відкриваються перспективи щодо подальшого розвитку суб'єкта підприємницької діяльності. Як головна рушійна сила ринкової економіки, прибуток забезпечує інтереси і власників, і працівників підприємств. Прибуток характеризує операційну, фінансову, інвестиційну діяльність підприємства та слугує основним чинником для вибору структури та обсягу виробництва продукції, маркетингової стратегії, програм оптимізації витрат, кредитної політики, інвестиційних проектів, фінансових вкладень тощо.

Враховуючи той факт, що категорія прибуток залишається постійним об'єктом економічної теорії та відіграє основну роль у ринковій економіці, уже протягом кількох століть не вщухають суперечки про її сутність і форми.

У наукових працях поняття “прибуток” нерозривно пов'язують із категоріями доходу, капіталу, відсотка, помірності, очікування. У практичному плані фінансовий результат не є таємницею, і в країнах з ринковою економікою його кількісна величина визначається як різниця між загальним вииторгом від реалізації товарів, робіт, послуг і сукупних витрат [5, с. 443].

У теоретичному аспекті сучасні економісти змушені розглядати економічну природу прибутку постійно, оскільки велика кількість наявних теорій не дає єдиного підходу до визначення сутності, форм і внутрішньої структури прибутку.

Перед тим як перейти до більш ретельного аналізу та дослідження економічної суті прибутку підприємства в сучасному його розумінні, необхідно звернутися до історії економічних учень та пригадати, який економічний зміст протягом століть вкладали відомі зарубіжні та вітчизняні економісти в таку економічну категорію, як прибуток.

Першими спробували дати визначення прибутку в XVII ст. меркантилісти А. Р. Серра, Т. Б. Ман, Ж. Б. Кольбер, А. Л. Ордин-Нащокін, І. Т. Посошков.

Характерним для західних меркантилістів було те, що джерелом нагромадження та багатства країни вони вважали зовнішню торгівлю, а виникнення прибутку пов'язували зі сферою обігу і визначали його як результат звичайної торгової націнки на продані товари. Так, у своїх працях англійський меркантиліст Т. Б. Ман зазначав, що “нація не стає багатшою, коли щось споживається всередині країни; те, що один втрачає, інший виграє. Але все те, що вивозиться за кордон є, зрозуміло, прибутком” [1, с. 185]. Італієць А. Р. Серра стверджував, що єдиним засобом збільшити грошові скарби країни є позитивний торговельний баланс [69, с. 178]. Генеральний контролер фінансів Франції Ж. Б. Кольбер рекомендував “багато продавати сусідам та нічого в них не придбавати” [36, с. 143].

На відміну від західного меркантилізму, представники якого головним джерелом скарбів та нагромадження вважали зовнішній світ, російські економісти того часу А. Л. Ордин-Нащокін та І. Т. Посошков наполягали на політиці протекціонізму та цікавилися внутрішніми джерелами багатства. А. Л. Ордин-Нащокін наголошував, що внутрішня торгівля, так само як і зовнішня, приводить до збільшення багатства країни, і наполягав на скасуванні пільг для імпортованих товарів. При цьому він також обстоював необхідність розвитку і неторгових галузей [18, с. 284].

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

протекціонізму.

Фізіократи, які в XVIII ст. прийшли на зміну меркантилістам, перенесли проблему походження прибутку зі сфери обігу (торгівлі) у сферу виробництва (сільського господарства). За вченням фізіократів, додаткова вартість безпосередньо існує в натуральній формі додаткового продукту, а джерелом такої вартості є дари природи, з якими ми маємо справу при землеробстві. Однак, очевидно незрозумілою ланкою такого твердження є те, що додаткова вартість створюється наче сама по собі, без залучення будь-якої людської праці. Дещо пізніше французький політеконом А. Н. Тюрго вводить у концепцію фізіократів поняття “капітал” та досліджує природу чистого доходу, а саме доводить, що надлишок може бути породжений не тільки сільським господарством, а й промисловістю [1, с. 452]. Він роз’яснив поняття “витрати” та проаналізував взаємозв’язок між “надлишком” та “приростом”, а також дослідив відношення норми прибутку до процентної ставки.

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

Погляди А. Сміта на заробітну плату, прибуток і ренту надалі розвивав його співвітчизник англійський економіст Д. Рікардо. Трудова теорія вартості створила міцний фундамент для його теорії розподілу. Він стверджував, що наймана праця робітників виступає джерелом вартості суспільного продукту. [69, с. 98–175]. Д. Рікардо досягнув важливих наукових результатів, досліджуючи основну форму додаткової вартості, тобто прибутку. Спираючись на трудову теорію вартості, він установив, що прибуток є частиною вартості товару і, як усіляка вартість, має своїм джерелом працю найманих робітників. Однак, учений не навів справжньої наукової теорії прибутку, він не зумів

знайти загальної бази капіталістичних доходів. Рікардо сплутував прибуток із додатковою вартістю, про що свідчить його визначення прибутку як частини вартості товару, що залишається, за винятком зарплати.

Отже, виходячи з вище наведеного можна зробити висновок, що основною позицією у концепції прибутку представників класичної політичної економії А. Сміта і Д. Рікардо було те, що вони розпочали створювати теорію додаткової вартості в галузях матеріального виробництва та визначили прибуток як відрахування з продукту праці робітника на користь капіталіста. Однак, представники класичної школи прирівнювали підприємця до капіталіста. Це перш за все пояснюється тим, що за тих часів власники та управлінці фірм справді здебільшого були тими самими ж особами.

На початку ХХ ст. великої популярності набула інноваційна теорія прибутку, засновником якої був видатний австрійський економіст Й. А. Шумпетер. У своїй відомій праці “Теорія економічного розвитку” він уперше розробив концепцію походження прибутку як результату від здійснення нововведень [89, с. 292]. Для цього йому довелося запровадити в економічний аналіз особу підприємця Новатора. Роль Новатора полягала в пошуку й упровадженні нових сполучень різних факторів (ресурсів) виробництва. Ці нові сполучення і є нововведення (інновації), що дають можливість здобувати прибуток.

Й. А. Шумпетер виділяв п’ять основних типів інновацій:

- виробництво нового товару чи послуги або створення нової якості товару;
- освоєння нового ринку або ринкового сегмента;
- упровадження нової технології при виробництві товару, а також новий спосіб комерційного використання товару або заміна одного товару на аналогічний, але дешевший;
- одержання нового джерела сировини або напівфабрикатів для виробництва товару;
- організаційно-управлінські нововведення і реорганізація підприємства

[89, с. 292].

Й. А. Шумпетер відрізняв прибуток підприємця від плати за керування підприємством і премії за ризик ведення бізнесу, і прямо відносив їх у витрати виробництва. Він стверджував, що власне підприємець ніколи не зазнає ризику від упровадження своїх інновацій. Якщо його справа зазнає краху, то збитки має кредитор – власник капіталу, що надав йому позику на організацію бізнесу. Якщо ж підприємець придбавав фактори виробництва на власні кошти, то він також зазнає збитків як кредитор, але не як підприємець. Єдине, чим він ризикує, – це своєю репутацією. Гонитва підприємців за прибутком спричиняє постійні нововведення у виробництві і, звідси, є „рушієм” економічного і технічного прогресу [89, с. 305].

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

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

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

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

- від природних ресурсів – ренту (земельну, горну, плату за воду);
- від трудових ресурсів – заробітну плату;

- від капіталу – процент (як дохід грошового капіталу) та прибуток (як дохід власників реального капіталу);
- від підприємницької діяльності – підприємницький дохід [5, с. 652].

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

В економічній літературі є багато інтерпретацій даної теорії.

М. А. Проданчук підкреслює, що “прибуток – це винагорода за здібність в управлінні фірмою та за впровадження нововведення у виробництво” [67, с. 40]. Зазначимо, що цей підхід синтезує частину сучасної теорії прибутку та теорію прибутку Й. А. Шумпетера стосовно ролі підприємницької діяльності та нововведень у виробництво. Безумовно, роль підприємницького фактора важко переоцінити, але, на нашу думку, визначаючи економічну сутність прибутку, треба враховувати й інші класичні фактори виробництва, такі як праця, земля, капітал. Так, наприклад, О. В. Будько стверджує, що “прибуток – це величина, яка виникає у сфері виробництва, є приростом власного капіталу, обумовленого наявністю підприємницької ініціативи, поєднанням різних факторів виробництва, виправданим ризиком, впровадженням технічних удосконалень та інновацій і визначається шляхом вирахування із суми отриманих доходів суми понесених витрат” [4, с. 25]. Наведене визначення досить повно відображає природу виникнення прибутку, однак, не враховує можливість його виникнення у сфері обігу, що є, на наш погляд, не зовсім правильним.

Деякі сучасні економісти трактують прибуток тільки з погляду рушійного фактора виробництва. К. Т. Кривенко вважає, що “прибуток – це знак бажаного успіху, а надія на його одержання служить стимулом діяльності” [25, с. 143]. В. І. Відяпін визначає прибуток як “кінцеву мету та рушійний мотив товарного виробництва і ринкової економіки” [7, с. 176]. Однак, на нашу думку, у

наведених дефініціях немає визначення самої природи походження прибутку, що, на нашу думку, не дає змогу зрозуміти його економічний зміст.

Існують і інші визначення прибутку, що зводяться суто до порядку його обчислення як з позиції економічної теорії, так і в бухгалтерському обліку. Так, О. В. Гаращенко трактує прибуток як певну суму капіталу, що залишається підприємцеві понад витрати виробництва та інші відрахування в результаті процесу господарювання” [9, с. 46]. Г. А. Велш стверджує, що “прибуток – це перевищення виручки над витратами. Коли ми маємо перевищення витрат над сумою виручки, це є збитки” [6, с. 301]. Г. М. Курило трактує прибуток як різницю між виручкою (доходом) від реалізації продукції (робіт і послуг) і витратами на її виробництво і податками” [29, с. 45].

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

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

Якщо не тільки брати до уваги порядок розрахунку та порівняти збиток та прибуток з позиції економічної теорії, то стає зрозумілим, що їхній

економічний зміст може бути досить суперечливим. Так, якщо, наприклад, підприємство протягом певного звітного періоду працювало збитково, під час здійснення виробничо-фінансової діяльності не відбулося приросту власного капіталу, витрати перевищили доходи і результат має від'ємне значення, то:

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

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

- власникам грошового капіталу нараховується відсоток за користування позиками;

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

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

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

Безумовно, наведені ситуації не можуть бути у довгостроковому періоді, оскільки для того, щоб власники факторів виробництва й надалі могли одержувати свої доходи, додатковий продукт має таки створюватися; підприємство має розраховуватись із власниками факторів виробництва, бо в

іншому разі доведеться зіштовхнутися з розрахунками за претензіями, судовими справами, штрафними санкціями, банкрутством.

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

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

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

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

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

Слід зауважити, що визначенню самого поняття “фінансовий результат” як категорії, що узагальнює той чи інший показник діяльності підприємства (прибуток/збиток), в економічній теорії приділяється недостатньо уваги,

оскільки термін “фінансовий результат” належить до бухгалтерського обліку та звітності. Поряд із трактуванням прибутку в економічній теорії, визначення прибутку (збитку) підприємства в різних інтерпретаціях наведені й у законах та законодавчих актах України. Основні з них наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення прибутку (збитку) в законодавчих актах України

| Визначення прибутку (збитку) | Законодавчий |
|--|--|
| Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” від “Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1- амортизація” від 15.12.03 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові |
| Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування – алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат | Наказ від “Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1- амортизація” від 15.12.03 Положення (стандарт) |
| Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати | бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові |

Проаналізувавши наведені норми чинного законодавства, ми дійшли висновку, що якщо в економічній теорії значний акцент робиться на з’ясуванні природи походження прибутку, джерелах його формування, факторах виробництва, то в бухгалтерському обліку розглядаються в основному алгоритми розрахунку результатів діяльності підприємства.

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

2. Методологічні підходи до визнання та класифікацій доходів, витрат, фінансових результатів підприємства.

У ринкових умовах господарювання в Україні підвищуються вимоги до процесу формування інформації про результати діяльності. У центр наукових досліджень винесено питання корисності та ефективності облікової інформації про результати діяльності підприємств різних форм власності та організаційних структур. Особливої актуальності ці питання набувають в процесі роботи з адаптації вітчизняної облікової практики з міжнародним досвідом. Реформування бухгалтерського обліку пов'язано зі змінами у формуванні інформації про доходи, витрати, і врешті, про фінансові результати. Відображення достовірних фінансових результатів – один з найбільш відповідальних аспектів бухгалтерського обліку. Формування показника фінансового результату – це підсумок порівняння визнаних доходів і витрат, а тому достовірність даного показника забезпечується через розуміння сутності об'єктів обліку.

Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати викладено у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", 15 "Дохід" і 16 "Витрати". Норми цих Положень застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, незалежно від форм власності (за винятком бюджетних установ).

Відповідно до П(С)БО 15 – дохід визнається під час збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [45]. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Однак, ці критерії потрібно

застосовувати і до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції. Не визнаються доходами надходження від інших осіб, а саме суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентськими та іншим договорами; сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг; сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено договором; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів [45].

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

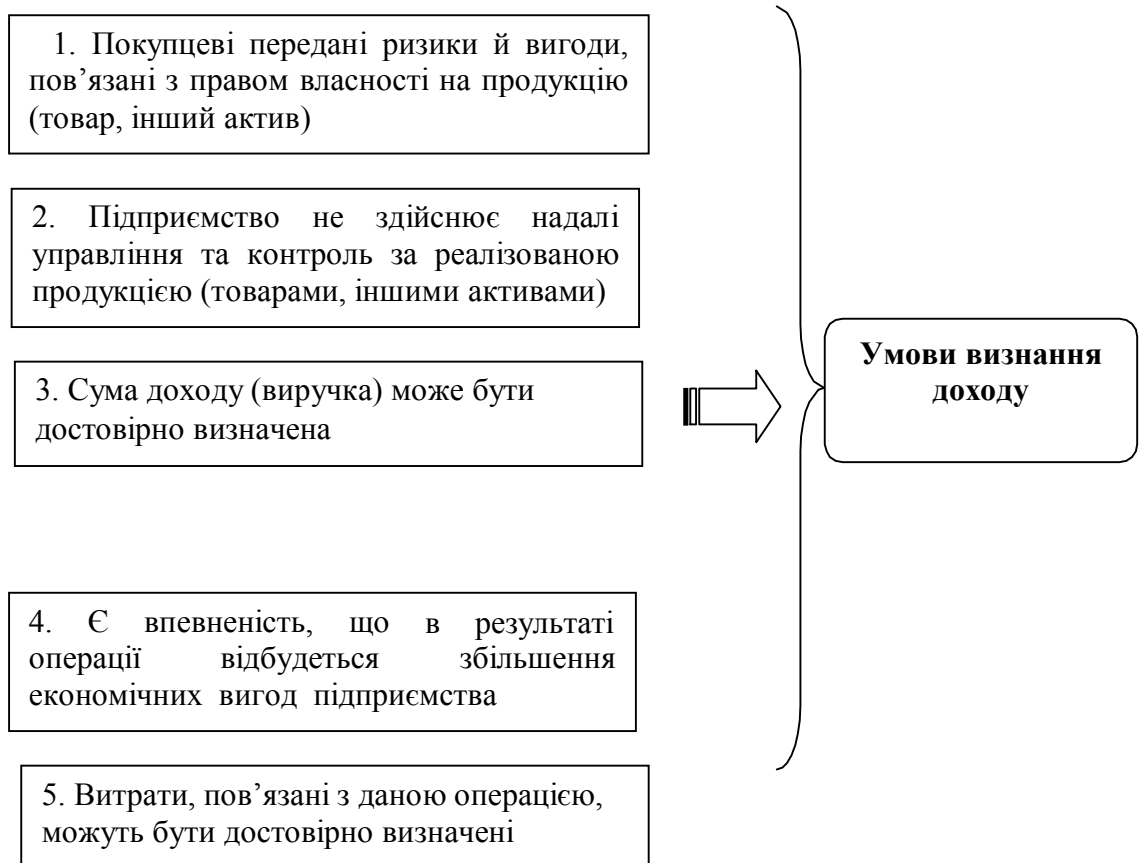


Рис. 2.1. Умови визнання доходів

Слід зазначити, що об'єктом зазначеного Положення є тільки процедура обліку доходу, сутність якого визначено в стандарті, як результат певних операцій та подій звичайної діяльності та надзвичайних подій, за винятком доходу, який описаний іншими стандартами, зокрема П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”, П(С)БО 14 “Оренда”, П(С)БО 18 “Довгострокові контракти”, або доходу спеціалізованих галузей, діяльність яких не відображена в Положеннях.

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

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно вимог П(С)БО 15 “Дохід” за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Далі в даному стандарті вказано, що склад доходів, які відносяться до відповідної групи, встановлено П(С)БО 3 ”Звіт про фінансові результати”. Втім, необхідно підкреслити, що згідно Положення доходи класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи [45].

Зазначимо, що в звіті про фінансовий результат визначається показник чистого прибутку (збитку) наростаючим підсумком за наступними проміжними показниками: валовий прибуток підприємства – результат від реалізації товарів (робіт, послуг), фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат від звичайної діяльності; фінансовий результат (чистий прибуток чи збиток) – як результат діяльності підприємства в цілому за звітний період.

При вивченні та аналізі вимог П(С)БО 15 “Дохід” можна зробити висновок, що дохід від звичайної діяльності визнається, виходячи з економічної суті кожної окремої операції та класифікується за групами згідно джерел

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

Важливою умовою раціональної організації обліку є науково обгрунтована класифікація доходу за вище переліченими групами. Вона необхідна для правильного розуміння інформації користувачами, підвищення її якості і достовірності. У зв'язку з цим виникає необхідність проаналізувати класифікацію доходів згідно вимог П(С)БО. Зазначимо, що визнання та класифікація доходу в системі бухгалтерського обліку, здійснюються, за двома напрямками: дохід від звичайної діяльності; дохід від надзвичайних подій.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Надзвичайна подія – подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному періоді [45]. До звичайної відносяться: операційна, фінансова і інвестиційна діяльність. До складу операційної діяльності включаються доходи від основної і іншої операційної діяльності. Основна діяльність – операції пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують отримання основної частини доходу [45]. Що

стосується ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, то це є виробництво крупи манної, борошна вищого гатунку, борошна 1 гатунку, борошна 2 гатунку. Визнані доходи від основної діяльності на комбінаті хлібопродуктів формуються за рахунок доходу (виручки) від реалізації товарів; доходу від реалізації готової продукції; доходу від виконання робіт, надання послуг. Згідно вимог П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів) визнається за наявності всіх наведених нижче умов, а саме: покупцеві передані суттєві ризики і винагороди, пов’язані з правом власності на товар (продукцію, актив); підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами (активами); сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства; витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [45]. Сума доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) відображається в Звіті про фінансові результати. У звіті також виокремлено два показники: дохід (виручку) від реалізації й чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції відповідних податків, зборів, повернення товарів від покупців, інші вирахування з доходу.

До складу інших операційних доходів комбінату хлібопродуктів відноситься дохід від реалізації виробничих запасів; дохід від операційної оренди активів; дохід від операційної курсової різниці; дохід від списання невідшкодованої кредиторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності; одержані штрафи, пені, неустойки; відшкодування раніше списаних оборотних активів (надходження боргів, списаних, як безнадійні); інші доходи від операційної діяльності.

Інша звичайна діяльність, згідно П(С)БО включає такі групи доходу: дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи, інші доходи. Згідно Положення до складу фінансових доходів включаються доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в

капіталі) зокрема: дивіденди отримані, відсотки, отримані за борговими цінними паперами, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери [45].

З метою надання можливості користувачам приймати рішення щодо купівлі, утримування або продажу фінансових інвестицій необхідно визначити дохід від участі в капіталі. Визначення методу участі в капіталі наведено в П(С)БО 3: “Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення бо зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування” [42].

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

Згідно класифікації встановленої П(С)БО, крім доходу від участі в капіталі і фінансового доходу, в звіті про фінансові результати відображається окрема група доходу – інший дохід. До складу іншого доходу включається: дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від реалізації необоротних активів, дохід від реалізації майнових комплексів, дохід від неопераційної курсової різниці, дохід від безоплатно одержаних активів та інші доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з нею [42].

Втрати від участі в капіталі визначаються з метою визнання доцільності утримування фінансової інвестиції. Якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковується методом участі в капіталі є збиток, то свою частку збитків інвестор відображає на рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”.

В П(С)БО наведено визначення надзвичайної події: “подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді” [45]. Здебільшого наводяться приклади подій та операцій, внаслідок яких виникають витрати від надзвичайних подій такі, як: стихійне лихо; експропріація власності підприємства; збитки, які виникли через нові норми законів. Доходи від надзвичайних подій визначаються в разі відшкодування збитків від надзвичайних втрат страховими компаніями, а також отримання їх внесків благодійність на користь підприємства для відшкодування втрат від надзвичайних подій в суттєвих сумах.

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

При визнанні доходу від надзвичайних подій необхідно визначити суму податку на прибуток, на яку зменшується результат від надзвичайних подій. Облік доходів і витрат від надзвичайних подій в поточному обліку ведеться окремо. Однак, у звіті про фінансові результати відображаються збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати по запобіганню виникнення втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; прибутки або збитки від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій. До витрат від надзвичайних

подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, по їх запобіганню та ліквідації. Збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Серед провідних економістів в даний час нема єдиного погляду на ознаки і порядок класифікації витрат. З огляду на поставлені цілі, як підкреслює Я. В. Соколов, можна створити безліч класифікацій. До найбільш поширених ним віднесено такі ознаки класифікації: за типом фактів господарської діяльності: операції і події; за періодами: минулі, поточні, майбутні; по відношенню до балансу: капіталізовані і некапіталізовані; за еластичністю: перемінні і постійні; за методикою розподілу: комплексні і ідентифіковані; по очікуванню: ординарні і екстраординарні; за стадіями: виробництва, обігу, розподілу, споживання; за видами витрат: матеріали, заробітна плата, амортизація, накладні витрати; за відношенням до грошових коштів: монетарні і немонетарні; за значимістю: суттєві і несуттєві [71, с.34].

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

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

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

3. Удосконалення методики відображення інформації про результати діяльності підприємства.

Порядок ведення обліку та відображення у звітності фінансових результатів господарської діяльності, як і будь-якого іншого об'єкта обліку, значною мірою встановлюється чинною бухгалтерською системою. Остання визначає, збирає, аналізує, підраховує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції. Від чинної в країні системи обліку залежать принципи та методи узагальнення господарських трансакцій на рахунках бухгалтерського обліку та порядок їх відображення у фінансовій звітності. Тому сучасні економісти приділяють багато уваги дослідженню самої системи бухгалтерського обліку загалом, окремих її елементів та складників, а також їх впливу на різні об'єкти обліку.

Так, економіст Є. М. Краєвський ґрунтовно досліджує еволюцію облікових систем, оцінює підходи щодо створення єдиної системи обліку, виділяє індикатори макроекономічного управління, оцінює можливість їх розрахунку з використанням інформації бухгалтерського обліку та системи національних рахунків. Також він пояснює необхідність гармонізації облікових систем, що, на його думку, сприятиме підвищенню якості макроекономічного управління та зменшить витрати на підготовку потрібної інформації. Автор визначає основні напрями поліпшення забезпечення обліковою інформацією макроекономічного управління за рахунок організації додаткового обстеження суб'єктів господарювання, створення єдиного інформаційного простору держави, поліпшення законодавчого забезпечення формування облікової інформації [24, с. 208].

Л. Л. Горецька досліджує природу та структуру облікової системи та доходить висновку, що важко знайти відмінності між українською та зарубіжною практикою щодо поставленої мети формування бухгалтерської звітності [13, с. 95].

В обох випадках вона полягає в тому, щоб надати правдиву та достовірну інформацію про діяльність підприємства зацікавленим користувачам для прийняття управлінських рішень. Однак реалізація цієї мети здійснюється в просторі, який перебуває під постійним впливом факторів, обумовлених національними традиціями, правилами як економічної, політичної, так і соціальної сфери життя, історичним розвитком тощо.

Вона доводить неможливість створення цілісної міжнародної системи обліку без досягнення порівнянності насамперед через установлення певного рівня узгодженості, упорядкованості, забезпечення взаємної відповідності в побудові національних облікових систем. Для цього, – зазначає вона, – важливим є досягнення гармонізації за допомогою встановлення і розробки певної системи правил, додержання яких надає характеру порівнянності на рівні держави, тобто досягнення чіткої стандартизації обліку всередині країни з певною уніфікацією окремих облікових аспектів. Лише через уніфікацію облікових процедур, взаємоузгодження бухгалтерського та податкового законодавства, установлення та застосування правил, що дозволяють узагальнювати дані на рівні держави, можливо побудувати таку національну систему обліку, яка дозволить розробити раціональні заходи щодо приведення її у відповідність з міжнародними вимогами [13, с.95].

Отже, сучасні економісти достатньо уваги приділяють вивченню загальних характеристик та глобальних проблем системи бухгалтерського обліку, її еволюції, структури тощо. Тому наступним етапом нашого дослідження стануть чітко окреслені елементи чинної сьогодні в Україні системи обліку, які мають вплив саме на порядок відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності.

З теоретичного погляду основним регулятором системи бухгалтерського обліку вважається чинне законодавство країни, яке вельми багатогранне та має багато похідних.

По-перше, норми чинного законодавства встановлюють правові аспекти щодо створення та функціонування підприємств (розмір статутного фонду чи,

наприклад, обов'язкова кількість засновників), основні види діяльності суб'єкта господарювання, санкціонування цих видів (одержання різних дозволів, патентів, ліцензій), спеціальні вимоги щодо створення підприємств певних галузей та інші норми щодо ведення їхньої діяльності.

По-друге, на законодавчому рівні прописуються всі податкові постулати та норми щодо фінансового та статистичного обліку доходів та витрат підприємства. Визначається сам порядок ведення бухгалтерського обліку, його об'єкти, принципи та методи, структура облікової політики, бухгалтерські національні рахунки, документація, склад фінансової звітності тощо. Законодавчо закріплено й алгоритм визначення фінансових результатів діяльності підприємства, а також окреслено способи їх використання.

Отже, з позиції державного регулювання норми та правила щодо формування та використання прибутку підприємства в Україні досить чітко регламентовані, що справляє позитивний вплив на сам показник фінансових результатів, а також на порядок його відображення у фінансовій звітності.

Тобто законодавчий фактор цілком об'єктивний, адже підприємство не може на нього ніяк впливати та аж ніяк не здатне змінити його за власними потребами. Однак, при цьому суб'єкт господарювання може самостійно вибирати дозволені державою альтернативні способи ведення та обліку результатів своєї діяльності, і це, на нашу думку, є вже інший – суб'єктивний – фактор впливу на прибуток (збиток) підприємства.

Визначення фінансових результатів при цьому залежить від бажання власників здобути той чи інший результат. Залежно від альтернативних методів обліку прибуток (збиток) істотно видозмінюється.

Втім, може бути і третій елемент впливу на порядок відображення фінансових результатів діяльності підприємства у звітності. Назвемо його впливом третіх осіб. До них можуть належати інвестори, кредитори, що, наприклад, зацікавлені одержати інформацію про діяльність підприємства за Міжнародними стандартами обліку.

Згаданий елемент впливу не суперечить чинному законодавству, однак його ініціатори мають на меті здобути інформацію про результати діяльності підприємства в необхідному та зрозумілому для них форматі.

Вважаємо, що даний елемент можна класифікувати як суб'єктивно – об'єктивний, позаяк, з одного боку, підприємство не повинно, наприклад, надавати фінансову звітність за МСБО чи ГААП, а з другого – якщо підприємство має намір одержати кредит або залучити міжнародні інвестиції чи вийти на світовий ринок, йому все-таки буде потрібно вести інший вид обліку та надавати міжнародну звітність на вимогу користувачів з метою бути конкурентноспроможним на світовому ринку (рис. 2.6).

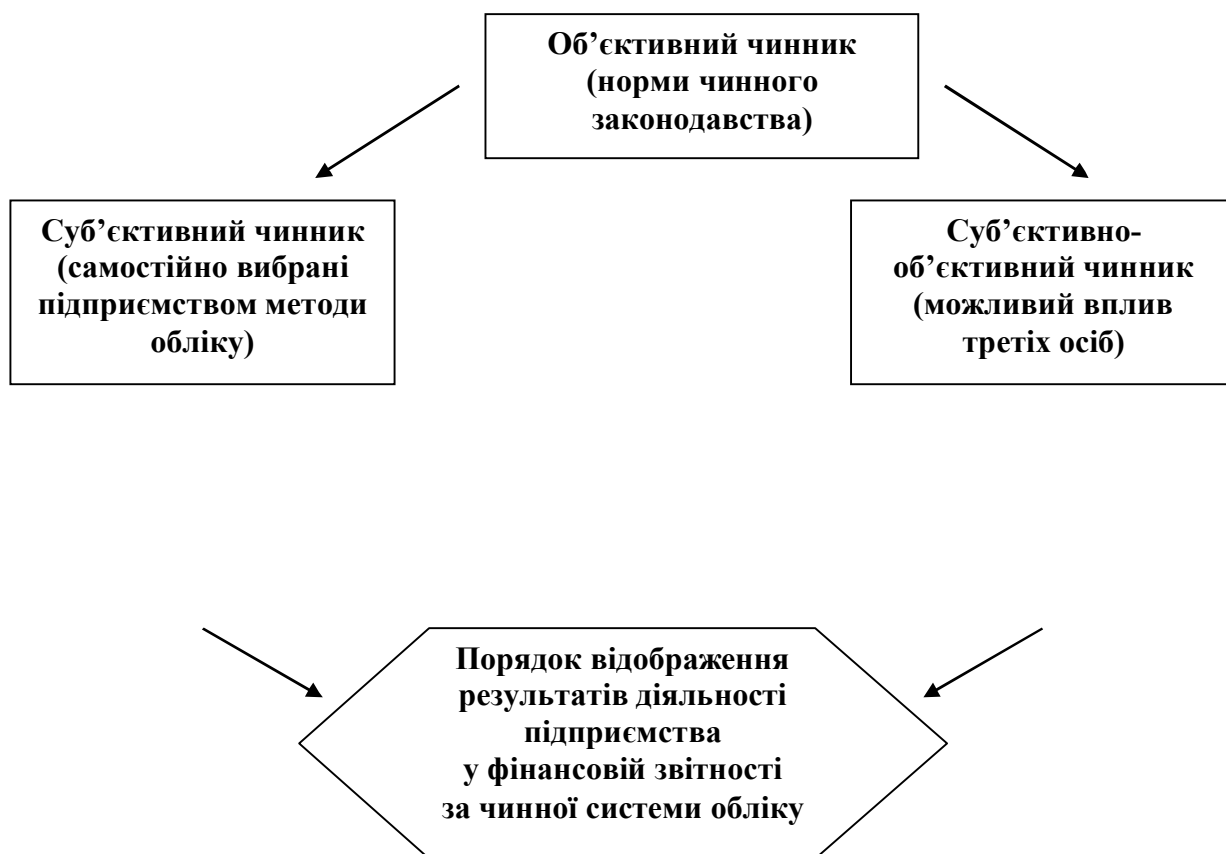


Рис. 2.6. Вплив елементів системи обліку на порядок відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності

Отже, порядок обліку та відображення у звітності фінансових результатів, як і будь-якого іншого об'єкта обліку, визначається чинною бухгалтерською системою, зокрема основним її елементом – нормами чинного законодавства.

Як уже зазначалося, українська фінансова звітність відповідно до норм вітчизняних П(С)БО складається в розрізі видів діяльності та за чітко визначеними елементами витрат.

Зазначимо, що результати операційної діяльності зазвичай подаються більш розширено, а прибутки та збитки від інших операцій відображуються згорнуто.

Згідно з нормами американських правил обліку (GAAP) стандартний склад фінансового Звіту про прибутки та збитки має бути такий, як це проілюстровано у додатку Е.

Отже, як бачимо з вище викладеного, нормативно встановлений формат Звітів про фінансові результати (про прибутки та збитки) може значно різнитися залежно від системи обліку (національна, європейська, американська), в якій формується фінансова інформація про діяльність підприємства певної країни.

Однак, оскільки в міжнародній практиці склад статей фінансової звітності не є чітко регламентованим, західні фахівці послуговуються та більш розширеними форматами Звітів про прибутки та збитки – з наданням їм управлінського забарвлення .

Показник CORES (Commercial result) є результатом вирахування від валового доходу змінних операційних витрат підприємства. За його допомогою аналізується неповна комерційна собівартість реалізованої продукції.

Показник EBITDA (Earnings before tax and depreciation) являє собою чистий прибуток без урахування фінансових витрат на відсотки та дивіденди, амортизації всіх функціональних видів необоротних активів, а також податків. У західній термінології такий вид витрат (за винятком податків) досить часто класифікують як “дискреційні витрати” [37, с. 484].

Тобто ці витрати не відносять ні до прямих, ні до постійних витрат підприємства, а класифікують як такі, на які власники справляють значний

вплив та можуть контролювати з метою зменшення прибутків, що показується у фінансовій звітності. Отже, EBITDA значною мірою виключає вплив дискреційних витрат і репрезентує прибуток компанії, звільнений від податкового впливу, засобів фінансування, а також частково від впливу методів обліку (амортизації). Це дає змогу західним фахівцям легко порівнювати звітність різних компаній, а також з'ясовувати ефективність роботи однієї компанії за різні періоди.

Незважаючи на те що безпосередньо в розрахунках фінансових коефіцієнтів EBITDA використовується не часто, самостійний параметр він вельми поширений. Саме тому західні економісти у своїх працях присвячують даній статті фінансової звітності багато уваги.

Так, Б. Н. Клур зауважує, що EBITDA надає інвесторові розуміння того, наскільки рентабельною є молода, реструктуризована чи будь-яка інша компанія без вирахування з її прибутку платежів за кредитами та податків. EBITDA може надати чітку картину довгострокової економіки підприємства, чії активи або зростуть з більшою мірою ймовірності, або вартість цих активів перевищить основний та оборотний капітал, наприклад компанії, які не мають великих капітальних інвестицій [57, с.103].

Р. Д. Веймен також підкреслює, що EBITDA елімінує ефект фінансових та бухгалтерських рішень та надає оптимальну можливість порівнювати фінансову звітність „apples-to-apples” [57, с.104], тобто найбільш зіставно. Він також зауважує, що американський стандарт FAS 142 (ГААП), який виключає амортизацію гудвілу, також наближає операційний прибуток підприємства до показника EBITDA, але останній не перестає бути найбільш вдалим вимірником операційної рентабельності підприємства.

Отже, наведений в додатку Ж альтернативний порядок відображення фінансових результатів у звітності має управлінський характер та дуже широко використовується західними фахівцями при прийнятті економічних рішень. Однак очевидно, що вітчизняний затверджений формат Звіту про фінансові результати не надає аналогічної інформації про діяльність підприємства.

Питанню вдосконалення методики обліку та відображення фінансових результатів у Звіті про фінансові результати приділяють багато уваги вже згадувані вітчизняні та іноземні фахівці. Якщо синтезувати вже розроблені рекомендації теоретиків і практиків щодо вдосконалення порядку відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, то можна виділити дві загальні пропозиції щодо змін наявної Форми № 2: Звіт про фінансові результати має бути поділений за чітко визначеними видами діяльності: операційною, фінансовою, інвестиційною та надзвичайною; валовий дохід має відображатися за мінусом податку на додану вартість.

Ми підтримуємо дані пропозиції та з їх урахуванням рекомендуємо ще зосередити увагу на вдосконаленні порядку відображення у звітності доходів і витрат операційної діяльності. А саме: спираючись на результати досліджень, пропонуємо внести до наявної Форми № 2 “Звіт про фінансові результати” наступні додаткові зміни:

- З метою надання можливості користувачам провадити маржинальний аналіз діяльності підприємства розподіляти витрати на постійні та змінні (для внутрішнього користування).

- З метою одержання детальної інформації про витрати підприємства на збут (які мають значну питому вагу в загальних операційних витратах підприємства) розподілити статтю “Витрати на збут” на відповідні статті: маркетингові, логістичні та комерційні витрати (для внутрішнього користування).

- З метою зменшення впливу “дискреційних витрат” на проміжний показник прибутку виключити амортизацію зі статті “собівартість реалізованої продукції” (для внутрішнього користування).

- З метою надання інформації про обсяг внутрішньогосподарських операцій компаній однієї групи та полегшення методики складання консолідованої фінансової звітності додати статті внутрішньогрупових доходів та витрат (для материнських компаній).

У результаті запропонованих змін перший розділ Звіту про фінансові результати в частині розрахунку результату операційної діяльності матиме вигляд, який зображений на рис. 2.8.

| | |
|--|---|
| | Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (без ПДВ) |
| | Акцизний збір |
| | Інші вирахування з доходу |
| | Внутрішньогруповий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) |
| | Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) |
| | Змінні виробничі та логістичні витрати |
| | Змінні маркетингові витрати |
| | Змінні комерційні витрати |
| | Внутрішньогрупові витрати |
| | Внутрішньогруповий прибуток |
| | Маржинальний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) |
| | Фіксовані витрати, пов'язані з виробництвом та збутом продукції |
| | Адміністративні витрати |
| | Інші операційні доходи |
| | Інші операційні витрати |
| | Фінансовий результат від операційної діяльності (без урахування амортизації) |
| | Амортизація |
| | Фінансовий результат від операційної діяльності |

Рис. 2.8. Рекомендований порядок відображення результатів операційної діяльності (управлінський формат)

Отже, з урахуванням наведених раніше рекомендацій щодо вдосконалення методики відображення у фінансовій звітності доходів і витрат підприємства законодавчо затверджена Форма № 2 “Звіт про фінансові результати” набуває управлінського формату, завдяки чому надає внутрішнім користувачам найбільш повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

4. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства.

У даний час значна частина підприємств нашої країни знаходиться у край важкому фінансовому становищі, постійно зростає їх кредиторська та дебіторська заборгованість, мають місце затримання виплати заробітної плати тощо. Тому розробка та впровадження аналізу та моніторингу фінансового стану підприємств і організацій на основі міжнародної системи бухгалтерського обліку допоможе державі та підприємцям активніше впливати на покращення фінансових результатів діяльності цих підприємств.

Основним джерелом інформації про фінансову діяльність ділового партнера є публічна бухгалтерська звітність. Звітність підприємства в ринковій економіці базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, що пов'язує підприємство з суспільством і діловими партнерами – користувачами інформації про діяльність підприємства. Загалом в аналізі фінансових результатів прибутку є накладні на відвантаження продукції, дані аналітичного бухгалтерського обліку за рахунками результатів, фінансової звітності ф. № 1 “Баланс”, ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, ф. № 4 “Звіт про власний капітал”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, дані статистичної звітності “Звіт про випуск, реалізацію та обіг цінних паперів”, дані внутрішньої управлінської звітності, а також відповідні таблиці бізнес-плану підприємства.

Суб'єктами аналізу є, як безпосередньо, так і опосередковано, зацікавлені в діяльності підприємства користувачі інформації. До першої групи користувачів відносяться власники коштів підприємства, кредитори (банки тощо), постачальники, клієнти (покупці), податкові органи, персонал підприємства та керівництво. Так, власникам необхідно визначити збільшення або зменшення частки власного капіталу та оцінити ефективність використання ресурсів підприємства; кредиторам та постачальникам – доцільність продовження кредиту, умови кредитування, гарантії повернення кредиту;

потенційним власникам та кредиторам – вигідність вкладання своїх капіталів в підприємство тощо. Слід зазначити, що тільки керівництво (адміністрація) підприємства може поглибити аналіз звітності, використовуючи дані виробничого обліку в рамках управлінського аналізу, що сприяє поліпшенню управління.

Друга група користувачів бухгалтерської звітності – це суб'єкти аналізу, які хоча і безпосередньо не зацікавлені в діяльності підприємства, але повинні по договору захищати інтереси першої групи користувачів фінансової звітності. Це аудиторські фірми, консультанти, біржі, юристи, преса, асоціації, профспілки тощо.

Основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності є:

- вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юктури ринку;
- систематичний контроль за процесом формування прибутку і зміною його динаміки;
- визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку;
- виявлення резервів збільшення суми прибутку і підвищення рівня прибутковості бізнесу;
- оцінювання роботи підприємства з використання можливостей збільшення прибутку і рентабельності;
- вироблення рекомендацій з підвищення ефективності системи керування прибутком [29, с.45].

Слід зазначити, що існує багато різноманітних коефіцієнтів, які необхідно використовувати в залежності від конкретних цілей виконання аналізу. Немає необхідності використовувати всю систему фінансових коефіцієнтів. При виконанні фінансового аналізу для податкових органів особливу увагу варто звернути на показники рентабельності, для кредитних банків – на коефіцієнти платоспроможності, для партнерів підприємства за договірними відношеннями

ефективність використання ресурсів, а для акціонерів – на коефіцієнти, що характеризують інвестиційну привабливість підприємства. Кожний фінансовий показник по своєму становить інтерес для тих або інших юридичних і фізичних осіб, що вступають із підприємством в економічні відношення. Необхідно зазначити, що в динаміці практично неможливе покращення всіх фінансових коефіцієнтів.

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

На основі даних фінансової звітності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” розрахуємо основні показники, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

1. Аналіз ділової активності. З метою уникнення кризи у виробничо-фінансовій діяльності та для забезпечення стійкого економічного зростання треба розвивати ділову активність підприємства, що мінімізує ризик неуспіху в умовах економічної нестабільності ринкового середовища та конкуренції. Ділова активність доволі широке поняття й охоплює практично всі аспекти роботи підприємства. Виділяють ділову активність підприємств щодо мобілізації внутрішніх ресурсів економічного зростання та активність у зовнішньому економічному середовищі. Внутрішня активність виражається у зростанні економічного потенціалу підприємств чи підвищенні ефективності його використання.

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

оборотністю товарно- матеріальних запасів, великою матеріалоемністю виробництва.

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

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

показник показує, скільки процентів виручки від продажу залишається у підприємства після покриття собівартості продукції. Однак, аналізуючи даний показник слід відмітити, що рентабельність продаж визначається результативністю роботи звітного періоду, можливий та планований ефект від довгострокових інвестицій він не враховує.

Рентабельність робочого (оборотного) капіталу є в деякій мірі характеристикою свободи маневреності та фінансової стійкості підприємства з позиції короткострокової перспективи. Як видно з таблиці, даний показник у динаміці має тенденцію до зростання: порівняно з 2014 р. – на 0,72 пункти, порівняно з 2015 р. – на 0,12. Позитивним явищем при оцінці даного показника є перевищення оборотних активів над короткостроковою кредиторською заборгованістю. Фінансовий стан підприємства, в даному випадку розглядається стійкий.

Рентабельність власного капіталу пов'язана з показником фінансової залежності. Чим більша залежність підприємства від позикового капіталу, тим більш ризиковим є підприємство з позиції акціонерів, інвесторів і кредиторів. Даний показник у 2016 р. порівняно з 2014 р. збільшився на 0,28 пункти, порівняно з 2015 р. впав на 0,01 пункти.

Чиста рентабельність ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за аналізовані роки також мала тенденцію до зменшення. Це є негативом, оскільки говорить про те, що підприємство не підтримувало стійкі позиції щодо ефективності використання економічного потенціалу. Однак, враховуючи, що у 2014 р. підприємство було збиткове, позитивною тенденцією є його вихід з кризового становища.

Проведений аналіз методики визначення результативності роботи підприємства на базі системи показників, дослідження їх економічного змісту та практичного значення дає змогу зробити висновок, що їх використання можливе лише за умов комплексного підходу до прийомів аналізу, оскільки спроба механічного розрахунку набору показників не дає змогу виявити причини відхилень та пояснити природу їх виникнення.

ВИСНОВКИ

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

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

2. Необхідність виокремлення різних показників прибутку викликана різними підходами та особливостями завдань, що вирішуються. Встановлено, що не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольняв би всі інформаційні потреби користувачів. Проведено аналіз концепцій відображення прибутку в обліку: синтаксичної, семантичної і прагматичної. Доведено, що для визначення ефективності управління підприємством релевантним є показник поточного операційного прибутку; для оцінки вартості підприємства – показник сукупного прибутку; для цілей прогнозування при розрахунку прибутку мають бути виділені регулярні і нерегулярні статті, а також статті, що є доходом для третіх сторін. Для задоволення інтересів держави щодо сплати податків необхідним є формування інформації про прибуток для цілей

3. Облікова система підприємства являє собою єдину інформаційну сукупність даних, тому під час формування звітності для різних груп користувачів для визначення фінансового результату необхідно застосувати

відповідну концепцію та забезпечити можливість застосувати даних єдиної системи обліку. Обрання того чи іншого виду обліку, а також моделі взаємодії його різних підсистем здійснює безпосередній вплив на методику формування фінансового результату діяльності підприємства. Виходячи з цілей, які ставлять користувачі інформації, прибуток може визначатись як перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат на її здійснення за певний звітний період; як різниця між майновим станом підприємства на початок і кінець звітного періоду; як різниця між грошовими надходженнями та грошовими видатками; як різниця між доходами й витратами, розрахованим відповідно до податкового законодавства.

4. Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідна своєчасна, повна і достовірна інформація, яка надається широкому колу користувачів. Інформація про доходи, витрати та результати діяльності за звітний період відображається в звіті про фінансові результати, а накопичується в системі рахунків бухгалтерського обліку. Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати викладено у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", 15 "Дохід" і 16 "Витрати". Визначено, що методичні і організаційні засади обліку доходів, витрат повинні забезпечити: більш високу ступінь достовірності і об'єктивності інформації про доходи та витрати від звичайної діяльності; раціоналізацію порядку класифікації доходів і витрат за групами відповідно до економічної сутності господарських операцій.

5. Досліджено питання обліку фінансових результатів за видами діяльності ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" та визначено, що основними завданнями організації обліку доходів та фінансових результатів діяльності підприємства є забезпечення правильного визначення умов визнання та достовірної оцінки доходів і фінансових результатів, правильного розмежування доходів і фінансових результатів за кожною класифікаційною групою, повного та своєчасного відображення в реєстрах обліку доходів та

фінансових результатів, достовірного визначення фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

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

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

8. Проведений аналіз методики визначення результативності роботи ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” на базі системи фінансових показників, дослідження їх економічного змісту та практичного значення дає змогу зробити висновок, що їх використання можливе лише за умов комплексного підходу до прийомів аналізу. У роботі проведено розрахунок показників ділової активності, фінансової стійкості, ліквідності та ефективності використання економічного потенціалу комбінату хлібопродуктів. Зокрема, коефіцієнт оборотності активів у 2016 р. порівняно з 2014 р. зріс на 0,19 пункти,

однак порівняно з 2015 р. зменшився на 0,05 пункти. Це є негативним моментом, оскільки зменшення в динаміці даного показника свідчить про неефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів, незалежно від джерел їх залучення. Процентне співвідношення дебіторської й кредиторської заборгованості у 2014 р. становить 3,91 пункти, у 2015 р. – 0,91 пункти, у 2016 р. – 0,56. Показник знаходиться в межах норми. Враховуючи, що у 2014 р. підприємство було збиткове, внутрішня активність зумовила зростання економічного потенціалу комбінату та вихід з кризового становища й отримання у 2015-2016 р. прибутку. Розглянута методика аналізу фінансових результатів дає змогу керівництву підприємства приймати раціональні рішення щодо ефективності фінансово-господарської діяльності.

9. У роботі отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом дослідження методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі принципів нарахування, відповідність та періодичність уточнено алгоритм вивчення доходів і витрат; досліджено загальну модель аудиторської перевірки фінансових результатів в розрізі видів діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аникин А.В. Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса / А. В. Аникин – М. : Политиздат, 2009. – 367 с.
2. Аудит. Методика документування: [навчальний посібник] / під ред. І. І. Пилипенко, К., – 2003. – 457 с.
3. Барабанов А.С. Международные стандарты финансовой отчетности/ А. С. Барабанов // Обзор. – 2003. – № 12. – С. 21.
4. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен , Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. – К. : Основи, 2006. – 687 с.
5. Гарасим П.М. Податковий облік і звітність на підприємствах: [монографія] / П. М. Гарасим, А. П. Гарасим, П. Я. Хомин; – Л.: Українські технології, 2001. – 167 с.
6. Даньків Й. Я. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансії / Й. Я. Даньків // Бухгалтерський облік і аудит. – № 3. – 2010. – С. 13-18.
7. Єремян О.М. Прибуток як економічна категорія / О.М. Єремян // Вісн. Технол. ун-ту Поділля. Економічні науки. – 2004. – Ч. 2, т. 1 (59), № 1. – С. 191–194.
8. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV, зі змінами.
9. Іберський П.Л. О русской экономике / П. Л. Іберський – М. : Экономикс, 1997. – 541 с.
10. Канак Й.В. Класифікація витрат для прийняття рішень на стратегічному, поточному і оперативному рівнях управління / Й. В. Канак // Соціально- економічні дослідження в перехідний період. Економічні проблеми розвитку виробництва. Вип. XXXI / НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів : ЛБІ НБУ, 2008. – С. 597–602.
11. Любенко А.М. Економічна сутність форм і видів державного фінансового контролю. Податкова та фінансово-кредитна політика держави і механізми її реалізації в регіонах України. / А. М. Любенко // НАН України. Ін-т регіон. досліджень. – Львів : ДПА Друк, 2001. – Вип. 24 – С. 382–397.

12. Малов В.Н. Жан-Батист Кольбер – реформатор XVII века (1619–1683) / В.Н. Малов // Новая и новейшая история. – 2002. – № 3. – С. 259–260.
13. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
14. Озеренець М.С. Проблеми обліку фінансового результату промислового підприємства / М. С. Озеренець // Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: матеріали студентської науково-практичної конференції присвяченої Дням науки в Чортківському інституті підприємництва і бізнесу, ТНЕУ. – 9 квітня 2013 р. – Збірник матеріалів: Чортків, ТНЕУ. – 2013. – С.
15. Проданчук М.А. Формування показників фінансових результатів/ М.А. Проданчук // Вісн. Сум. нац. аграр. ун-ту. Серія : Фінанси і кредит. – 2008. – № 2(11). – С. 40–42.
16. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
17. Сук Л Вітчизняна система обліку та її вплив на порядок відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності / Л.Сук // Економіка. – 2007. – № 11. – С. 47–49.
18. Теорія бухгалтерського обліку: [монографія] / [Л. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]. – К. : Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
19. Уткіна Н.В. Економічний зміст фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект / Н. В. Уткіна // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2007.– С. 133–137.