

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ**  
**Кафедра обліку і аудиту ЧПБ**

**Озеренець Максим Сергійович**

**ОБЛІК І АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 8.03050901 “Облік і аудит”

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

**Студент групи ОПм-51**

М. С. Озеренець

---

**Науковий керівник:**

к.е.н., доц. Н. Р. Домбровська

---

**Робота допущена до захисту**

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2013 р.

В.о. зав. кафедри

д.е.н, професор П. Я. Хомин

---

**ЧОРТКІВ – 2013**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	7
1.1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект.....	7
1.2. Концептуальні підходи до формування та відображення в обліку фінансових результатів.....	17
1.3. Вплив різних видів обліку на методику формування фінансових результатів підприємства.....	27
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	36
2.1. Методичні підходи до визнання та класифікації доходів, витрат, фінансових результатів підприємства.....	36
2.2. Облік фінансових результатів за видами діяльності підприємства.....	46
2.3. Удосконалення методики відображення інформації про результати діяльності підприємства у фінансовій звітності.....	56
Висновки до розділу 2.....	65
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	66
3.1. Організаційні аспекти проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства.....	66
3.2. Аналіз фінансових результатів діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.....	75
3.3. Методика аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства та напрями її вдосконалення.....	85
Висновки до розділу 3.....	95
ВИСНОВКИ.....	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100
ДОДАТКИ.....	110

## 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. Перезозова, 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.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає у наступному:

- уточнено економічну сутність фінансових результатів шляхом синтезу досягнень іноземних та вітчизняних шкіл бухгалтерського обліку;
- проаналізовано концептуальні підходи до формування та відображення в обліку фінансових результатів з метою визначення релевантного показника прибутку;
- досліджено вплив різних видів обліку на методику формування фінансових результатів підприємства;
- розглянуто методичні підходи до визнання та класифікації доходів та витрат, що забезпечить більш високу ступінь достовірності й об’єктивності інформації про фінансові результати підприємства;

- досліджено ведення обліку фінансових результатів за видами діяльності комбінату хлібопродуктів;

- обґрунтовано пропозиції з удосконалення методики відображення інформації про результати діяльності підприємства у фінансовій звітності, що надає внутрішнім користувачам більш повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки й збитки від діяльності підприємства;

- отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом дослідження методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів;

- проведено аналіз фінансових результатів діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” та зроблено обґрунтовані висновки щодо активізації діяльності;

- визначено напрями вдосконалення проведення аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства, що сприяє зменшенню аудиторського ризику та сприяє підвищенню ефективності роботи аудитора.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що на основі теоретичного дослідження та практичного узагальнення розроблені та надані практичні рекомендації з удосконалення існуючої методики обліку та аудиту фінансових результатів.

Результати магістерського дослідження впроваджено в господарську практику ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, апробовано на студентській науково-практичній конференції “Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством” (м. Чортків, 9 – 10 квітня 2013 р.).

**Загальна характеристика структури та обсягу роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст роботи викладено на 97 сторінках друкованого тексту. Робота містить 9 таблиць, 12 рисунків, 14 додатків. Список використаних джерел складається зі 90 найменувань, поданих на 10 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

### 1.1. Економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект

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 виторгом 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, орендарі, кредитори, інвестори), слід відокремлювати від визначення фінансових результатів діяльності підприємства – прибутку (збитку). На нашу думку, дефініції, які можуть застосовуватися до прибутку (збитку), одержаного будь-якою категорією власників факторів виробництва, мають бути сформульовані так:

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

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

Визначення економічної сутності результатів діяльності 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 акт, в якому наведено визначення
Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” від 31.03.99 № 87
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування – алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків)	Наказ “Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація” від 15.12.03 № 444
Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” від 31.03.99 № 87

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.



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

Показники фінансових результатів діяльності є дуже важливими в управлінні підприємством. Така інформація необхідна для різних груп користувачів і використовується при прийнятті рішень. Ринкові умови господарювання, методи управління підприємством вимагають принципово нових підходів до формування інформації про прибуток, визнання ролі прибутку як кінцевої мети всієї системи бухгалтерського обліку.

За твердженням вітчизняних та зарубіжних вчених, визначення прибутку як показника результату діяльності підприємства є центральним моментом сучасної фінансової звітності. Прибуток підприємства являє собою: головну мету підприємницької діяльності; основне джерело економічного і соціального розвитку не тільки окремих підприємств, але й держави в цілому; через податкову систему механізм перерозподілу прибутку дозволяє сформувати дохідну частину державного бюджету; критерій ефективності операційної діяльності; основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів підприємства, які забезпечують його розвиток; головне джерело зростання ринкової вартості підприємства [77, с.142].

На практиці не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольняв би всі інформаційні потреби користувачів. “Різноманітність використання показників прибутку та їх складових, а тому й багатоваріантність інформаційного забезпечення таких цілей обумовили формування різних концепцій і показників звітного прибутку. Окремий показник прибутку може задовольнити у найкращому випадку декілька цілей, але не всі” [81, с. 229].

Сучасні дослідники намагаються систематизувати різні підходи до визначення прибутку, виходячи з його різних цільових установок, і виділяють різні концепції прибутку. Вибір тієї чи іншої концепції прибутку впливає на формування показника прибутку. Вплив інформаційних потреб користувачів на показник прибутку проілюстровано на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Вплив інформаційних потреб користувачів на методику визначення прибутку

Американські вчені Е. С.Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда зазначають, що крім загальної мети інформування, звітність про прибуток може мати й інші цілі: розмежування інвестованого капіталу і прибутку, тобто внесків та їх приросту; прибуток використовується як показник ефективності діяльності апарату управління; дані про прибуток минулих років застосовуються для прогнозування діяльності підприємства та розподілу дивідендів; показник прибутку використовується апаратом управління для аналізу результатів діяльності підприємства і обґрунтування управлінських рішень [81, с. 204].

Досліджуються різні підходи до визначення та оцінки прибутку. В залежності від цілей, поставлених зацікавленою особою, прибуток може визначатись по-різному та бути адресованим різним користувачам звітності.

Як стверджує Й. Я. Даньків, “французькі бухгалтери вивели економічний зміст обліку як будь-якого теоретичного вчення з парадоксів про прибуток. Ці парадокси ніхто не формулював, однак на практиці їх не можна було ігнорувати ” [14, с.14]. Як зазначають Е. С. Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда, бухгалтерський прибуток, хоча і впливає на процеси прогнозування і прийняття рішень, не відображає явища реального світу, оскільки принципи та правила бухгалтерії створюють на основі уявлень, які можуть і не співвідноситись із дійсністю [81, с. 205].

Правила стають логічними й послідовними, якщо вони базуються на даних та поняттях, що виведені з існуючої практики. Однак такі поняття, як

“реалізація”, “відповідність”, “нарахування”, можуть бути визначені тільки за допомогою точних формулювань, оскільки для них не існує аналогів у реальному світі. В цьому полягає одна з причин складності пізнання облікових концепцій. Бухгалтерський прибуток є результатом додавання позитивних і негативних складових, багато з яких не мають реального значення.

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

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

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

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

Синтаксичний підхід до прибутку передбачає його розгляд з точки зору правил його визначення; семантичний – через його зв’язок з основними

економічними реаліями; прагматичний – з позиції його використання користувачами, незалежно від того, як він вимірюється та визначається.

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

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

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

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

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

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

В основі концепції підтримки добробуту лежить поняття економічного прибутку підприємства. Концепція підтримки добробуту дещо змінюється при застосуванні її до підприємства, оскільки на рівні підприємства добробут визначається як вартість фірми. Слід розмежовувати поняття “сукупний прибуток” і “прибуток господарської одиниці”. Сукупний прибуток показує зміни власного капіталу підприємства за період за рахунок усіх операцій та подій, за виключенням тих, які пов'язані з інвестиціями та вилученням власників.

Прибуток господарської одиниці має відношення до підприємства в цілому і включає дохід кредиторів і інвесторів. Чистий прибуток господарської одиниці визначається як сума грошових коштів, що створені підприємством як господарською одиницею, з додаванням зміни вартості власного капіталу і кредиторською заборгованості.

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

Концепція підтримання добробуту припускає використання в якості цін на початок і кінець періоду первісну вартість. На думку вчених “прибуток господарської одиниці розглядається у даному випадку як розширення її загальноприйнятого бухгалтерського тлумачення. Вона не включає зміну добробуту, що обумовлена коливаннями цін на ринку, за виключенням тих випадків, коли ці коливання призводять до зменшення вартості запасів до ринкових, що відображається в обліку. Визначення кінцевого прибутку засновано, швидше, на структурних правилах, ніж на її істинному змісті” [81 с. 189].

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

Американські вчені вважають, що “розрахунок прибутку шляхом співставлення ринкових цін активів і кредиторської заборгованості слугує кращою основою для оцінки господарських альтернатив підприємства, але не дає необхідної бази для прогнозування майбутніх змін, тому що не дозволяє визначити зміст минулих змін” [81, с. 191].

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

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

застосовуватись для заміни величини капіталізованих майбутніх грошових надходжень. Цей підхід передбачає ринкову оцінку не окремих активів та зобов'язань, а підприємства в цілому. Оцінка підприємства в цілому, що отримана на основі ринкових цін, передбачає дію принципу безперервності діяльності підприємства.

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

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

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

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

– у МСФЗ відбувається витіснення традиційної оцінки за собівартістю оцінкою за справедливою вартістю; заміна первісної вартості іншими видами оцінки, у тому числі характерною для семантичної концепції дисконтованою вартістю, свідчить про зближення концепцій бухгалтерського й економічного прибутку;

– у міжнародній практиці з 2005 р. стало необов'язковим виділяти показник “результат від операційної діяльності”, а також класифікувати статті в якості надзвичайних, що ускладнює структурний аналіз звітності та не є характерним для синтаксичного підходу;

– з 2009 р. МСФЗ встановили складання звіту про сукупний прибуток. Використання показника сукупного прибутку є спробою наблизити традиційне бухгалтерське розуміння прибутку та економічного поняття прибутку як приросту добробуту.

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

В основі прагматичної концепції прибутку лежить твердження, що інформація про прибуток впливає на поведінку потоків грошових коштів. Інвестори, кредитори та інші особи, що зацікавлені у перспективі руху грошових коштів підприємства, часто звертаються до звітних даних про прибуток для його прогнозування, оцінки дохідності підприємств і ризику інвестицій у нього.

Порівнюючи характеристики різних показників прибутку, можна стверджувати, що на практиці не існує такого показника прибутку, який одночасно задовольнив би всі інформаційні потреби користувачів. Вибір концепції відображення прибутку у звітності визначає методологію формування фінансового результату. У табл. 1.2 наведено показники, які відповідають синтаксичній, семантичній і прагматичній концепціям прибутку та їх зв'язку з цілями користувачів та рішеннями, що приймаються.



Таблиця 1.2

## Взаємозв'язок цілей користувачів, концепцій та показників прибутку

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

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

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

Показник сукупного прибутку має ряд переваг:

- показник чистого прибутку характеризує тільки результати діяльності менеджерів підприємства, тоді як сукупний прибуток враховує також вплив подій, які не можуть контролюватися менеджерами;

- показник сукупного прибутку більш точно характеризує результат діяльності підприємства і його розрахунок легко перевірити, тоді як розмежування доходів і витрат між операційною і неопераційною діяльністю не завжди є чітким протягом одного періоду.

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

### **1.3. Вплив різних видів обліку на методику формування фінансових результатів підприємства**

Система бухгалтерського обліку включає в себе різні види обліку, які можна виокремити в її складі, використовуючи класифікацію окремих елементів системи за такими ознаками, як мета, об'єкти, користувачі інформації тощо. У системі бухгалтерського обліку залежно від інформації, яка формується для задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, традиційно виділяють фінансовий, управлінський та податковий облік. Поділ обліку на такі види є досить умовним. На кожному етапі розвитку економіки система обліку змінюється, з'являються нові її підсистеми. Відносно недавно стали виокремлюватися стратегічний, креативний, соціальний та інші види обліку, які також призначені для задоволення потреб тих чи інших користувачів інформації.

Досліджуючи традиційні та відносно нові види обліку, науковці недостатньо уваги приділяють методології визначення одного з найважливіших показників у діяльності підприємства – прибутку. Прибуток, або фінансовий результат, дає змогу оцінювати ефективність функціонування підприємства, обґрунтовувати управлінські рішення, прогнозувати результати діяльності підприємств, приймати рішення про розподіл дивідендів, нараховувати та сплачувати податки й ін. У межах міжнародного досвіду ведення обліку фінансовий результат також має велике значення, оскільки акумулює в собі практично всі відмінності, що наявні в облікових системах різних країн.

Зазначимо, що сучасні тенденції у світовій економіці потребують від бухгалтерської звітності розширення її інформаційних можливостей. Користувачі ринково орієнтованої звітності зацікавлені в інформації, яка необхідна для прийняття рішень фінансового характеру. Серед цілей діяльності підприємства усе більшого значення набуває цільова спрямованість на підвищення його капіталізації. Все це необхідно враховувати під час формування фінансових результатів та відображення їх у звітності.

Наукові дослідження щодо визначення категорії “прибуток” дають змогу стверджувати, що розуміння цієї категорії залежить від цілей, які поставлені зацікавленою особою [77, с. 143]. Тобто для задоволення потреб різних користувачів у бухгалтерському обліку формується інформація про прибуток за різними методиками.

У зарубіжній і вітчизняній науковій виданнях категорія “бухгалтерський облік” має схоже значення. Так, у американських виданнях бухгалтерський облік характеризується як “система, яка здійснює вимір, обробку й передачу фінансової інформації про суб’єкт господарювання” [49, с. 12]. Така інформація необхідна користувачам для того, щоб “приймати обгрунтовані рішення під час обрання альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів в управлінні господарською діяльністю фірми”.

Згідно із Загальним планом рахунків Франції, бухгалтерський облік являє собою систему організації фінансової інформації, яка дає змогу зібрати, систематизувати та зареєструвати документально підтверджені дані та представити звіти, що достовірно відображають майновий і фінансовий стан, а також результат діяльності підприємства до звітної дати. Відповідно до російського законодавства, бухгалтерський облік є впорядкованою системою збирання, реєстрації й узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов’язання організацій та їх рух шляхом суцільного, безперервного й документального обліку всіх господарських операцій.

Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” визначає бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [16].

Розглянемо різні види й підсистеми бухгалтерського обліку, а також основні моделі їх взаємодії. Вид бухгалтерського обліку, а також моделі взаємодії його різних підсистем мають безпосередній вплив на методологію формування фінансового результату.

За твердженням вітчизняних учених, різні види обліку мають різні цілі, а різні цілі диктують різне значення одних і тих же показників. Відзначається, що у внутрішній структурі системи обліку традиційно виділяють фінансовий, управлінський і податковий види обліку, які можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку, так і як окремі системи [77, с. 24]. Кожна з названих підсистем бухгалтерського обліку має свої об'єкти, методи, регулюється певними законодавчими документами, застосовує певні методики визначення фінансового результату. Порівняльну характеристику підсистем бухгалтерського обліку з точки зору впливу на визначення фінансового результату в кожній із них наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика різних видів обліку з точки зору впливу на визначення фінансового результату ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Характеристики	Фінансовий облік	Управлінський облік	Податковий облік
Основні користувачі інформації	Зовнішні стосовно підприємства: фізичні особи й підприємства	Різні рівні управління всередині комбінату хлібопродуктів	Податкові органи
Типи облікових систем	Система подвійного запису	Не обмежений подвійним записом	Будь-яка корисна система
Регулювання	Національні стандарти обліку	Не має регулювання; єдиний критерій - корисність	Податкове законодавство
Основний об'єкт обліку	ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”	Різні сегменти діяльності комбінату	Комбінат хлібопродуктів в цілому
Частота складання звітності	Періодично, на регулярній основі	Може здійснюватися на нерегулярній основі	Періодично, на регулярній основі
Ступінь надійності	Потребує об'єктивності	Більш суб'єктивний, однак може базуватися на об'єктивних даних	Потребує об'єктивності
Методика формування фінансового результату	Визначається вимогами національних стандартів обліку та звітності	Залежить від потреб користувачів інформації про фінансовий результат	Визначається вимогами податкових органів

Сучасний французький учений Ж. Рішар виділяє два типи взаємодії між видами обліку (фінансовим і управлінським): формальний монізм і формальний дуалізм [68, с. 65]. Російські вчені використовують термінологію “єдиний бухгалтерський облік” і “розділений бухгалтерський облік” [56, с.6]. Українські науковці виділяють автономну та інтегровану системи обліку.

У моделі формального монізму (єдиного, інтегрованого обліку) облікова система представляє собою єдину інформаційну сукупність даних. Під час формування звітності з єдиної системи обліку обираються дані, що характеризують фінансовий результат певним чином.

У моделі формального дуалізму (розділеного, автономного обліку) облікова система поділяється на дві самостійні частини: одна (зовнішня) включає тільки ті дані, які відкриті для третіх осіб; друга (внутрішня конфіденційна) наводить відомості, що призначені для реєстрації фактів господарської діяльності й контролю за ходом господарських процесів. Формальний дуалізм заснований на використанні транзитних чи дзеркальних рахунків чи, згідно з німецькою термінологією початку ХХ ст., “таємних рахунків”.

Ж. Рішар виділяє дві моделі взаємодії між фінансовим і податковим видами обліку: “паралельність” і “єдність” [68, с. 97].

Концепція паралельності передбачає, що податкове законодавство не має відношення до комерційного права. Таким чином, фінансовий результат не “забруднений” податковими правилами та формується тільки відповідно до вимог національних стандартів обліку й звітності. Оподатковуваний прибуток визначається шляхом систематичних коригувань бухгалтерського прибутку. Така модель застосовується у США, Великобританії, Нідерландах.

Концепція єдності передбачає превалювання оподаткування над бухгалтерським обліком. У цій моделі податкове право зобов’язує вести бухгалтерський облік за податковими правилами визначення фінансового результату та публікації звітності. Рішар відзначає, що в більшості країн домінування податкового права не має послідовного характеру, оскільки

необхідність публікації фінансової звітності передбачає визначення також вимог комерційного права. В результаті розраховується змішаний показник, який не відзначається ні єдністю, ні паралельністю. Як приклад Ж.Рішар наводить Німеччину та Францію [68, с. 98].

Окрім названих видів обліку, вчені пропонують також інші.

Зокрема, Я. В. Соколов пропонує камеральний облік, за умов застосування якого увага акцентується на обліку каси й руху грошей, виділенні кошторисних витрат [71, с. 104]. Причому, ті факти, що вже відбулися, та ті, що тільки будуть, обліковуються разом. Таке ведення обліку також буде впливати на фінансовий результат, якщо його визначати виходячи з руху коштів, розглядати надходження грошей як дохід, а витрачання грошей – як витрати. В межах камеральної бухгалтерії фінансовий результат визначається як різниця між сумою грошових надходжень і грошових виплат; активи і зобов'язання при цьому не реєструються.

Видатний німецький учений О. Шмаленбах сформулював ідею про розподіл статичного та динамічного підходу до звітності, двох концепцій балансового права, на яких базуються концепції визначення прибутку.

Сутність статичного трактування прибутку полягає в тому, що бухгалтерський баланс представляє майновий стан підприємства в певний момент часу, і тим самим, одночасно, шляхом порівняння балансів на різні моменти часу має бути засобом оцінювання результатів діяльності підприємства за період між складанням балансів. Динамічний підхід передбачає, що прибуток підприємства слід визначати як різницю між виручкою та витратами від реалізації, при цьому зміна вартості майна враховуватися не повинна. Необхідною умовою для розрахунку прибутку в такий спосіб є оцінка активів за собівартістю.

Новозеландські вчені М. Р. Метьюс і М. Х. Б. Перера в межах традиційного фінансового обліку виділяють нові види обліку, що розвиваються: креативний облік, соціальний облік і облік людських ресурсів [41, с. 456].

У загальному вигляді креативний облік являє собою будь-який обліковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам бухгалтерського обліку. Метьюс і Перера відмічають, що креативний облік – явище не нове, його окремі елементи можна знайти ще в ХІХ ст.: спочатку в формі згладжування прибутку, а потім – у формі створення прихованих резервів. Учені зазначають, що креативний облік є прийнятним, коли використовується доречно, прогресивно, для відображення основних тенденцій стосовно змін вартості бізнесу й для представлення достовірної та детальної інформації про справи підприємства, особливо, якщо немає інших методів відображення в обліку нової операції [41, с. 457].

Основними методами креативного обліку є згладжування прибутку з метою створення картини “стабільного” потоку прибутку на протязі кількох років; вуалювання звітності для досягнення найкращого фінансового стану в певний момент часу, наприклад, в момент здачі балансу або отримання кредиту тощо.

Соціальний облік є відносно новим напрямом у сучасному фінансовому обліку. У вузькому розумінні соціальний облік передбачає надання інформації про кадри, продукцію й послуги підприємства, орієнтований на запобігання або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища. Його метою в широкому розумінні є якість обліку витрат, яких зазнає суспільство у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору. Розкриття соціально орієнтованої інформації позитивно впливає на біржові оцінки фірми.

Комітет Американської бухгалтерської асоціації з бухгалтерського обліку людських ресурсів визначив облік людських ресурсів як процес ідентифікації та оцінювання даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам. Облік людських ресурсів формує в менеджерів розуміння про людей як цінні ресурси підприємства, забезпечує адміністрацію відомостями про собівартість витрат підприємства на персонал. Розкриття інформації про людські ресурси впливає на рішення, що приймаються інвесторами, про капіталовкладення.



Відповідно до сучасної практики фінансового обліку, якої дотримуються в більшості країн, інвестиції в людських капітал розглядають як витрати, а не як активи. Прибічники обліку трудових ресурсів вважають відображення людських ресурсів у складі активів його невід'ємним елементом. Однак цей підхід пов'язаний із проблемою оцінки людських активів у процесі визнання.

Таким чином, застосування на підприємстві креативного обліку, соціального обліку та обліку людських ресурсів впливає на методіку визначення фінансового результату. Вплив розглянутих нових напрямів розвитку фінансового обліку на методіку формування фінансового результату проаналізовано в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

## Вплив нових напрямів фінансового обліку на фінансовий результат

Види обліку	Цілі обліку	Особливості формування фінансового результату
Креативний (творчий) облік	Надання достовірної та докладної інформації про стан справ підприємства у випадку, коли немає загальноприйнятих методів відображення в обліку нової операції	Використання методів обліку, не передбачених стандартами ведення обліку та складання звітності
Соціальний облік	Облік витрат, яких суспільство зазнає у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору	Облік індивідуальної та суспільної собівартості готової продукції
Облік людських ресурсів	Відображення в обліку оцінки людських ресурсів	Капіталізація витрат на інвестиції в людський капітал із їх наступною амортизацією

Базуючись на досвіді країн Європи, Ж. Рішар запропонував цікаву класифікацію видів бухгалтерського обліку залежно від цілей. Він виділяє як окремі види обліку: камеральний, статичний, динамічний, управлінський, податковий та макроекономічний. Зазначені види обліку передбачають використання різних методик та способів розрахунку фінансового результату підприємства (прибутку). Характеристика вказаних видів обліку, а також їх вплив на фінансовий результат узагальнені в табл. 1.5.

Характеристика видів обліку та їх вплив на формування фінансового результату

Види обліку	Сутність обліку	Мета	Формування фінансового результату
Камеральний облік	Реєструє будь-який рух коштів підприємства	Оцінка ліквідного майна підприємства; визначення фінансового результату	Фінансовий результат визначається шляхом порівняння суми грошових надходжень і виплат
Статичний облік	Передбачає під час складання балансу врахування тільки стану цінностей у певний момент. Її основою є статична балансова теорія	Визначення того, чи дасть реалізація усіх активів підприємства в певний момент отримати суму, необхідну для оплати його кредиторської заборгованості	Фінансовий результат визначається як приріст капіталу на протязі звітного періоду
Динамічний облік	Відображає рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства. Основою є динамічна балансова теорія	Вимір ефективності підприємства, безперервний або через близькі інтервали часу	Фінансовий результат визначається як різниця між доходами й витратами
Управлінський (конфіденційний) облік	Різновид динамічного обліку. Історично виник у капіталістичному господарстві як наслідок комерційної таємниці	Облік витрат і калькуляція собівартості робіт та послуг за функціями, центрами відповідальності, т.д.	Формування фінансового результату в моделях формального монізму та формального дуалізму
Податковий облік	Система, в якій на основі затверджених державою правил виконуються функції нарахування та сплати податків, а також надання інформації про це відповідним державним органам	Визначення величини оподаткованого прибутку й розрахунок податкових зобов'язань	Фінансовий результат визначається як отримані доходи за вирахуванням понесених витрат, яких зазнали, що визначаються відповідно до податкового права

Аналіз інформації, наведеної в табл. 1. 5 підтверджує, що цілі того чи іншого виду обліку диктують різне визначення одного і того ж показника – фінансового результату (прибутку).

Отже, 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.

## Висновки до розділу 1

1. 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.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

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

У ринкових умовах господарювання в Україні підвищуються вимоги до процесу формування інформації про результати діяльності. У 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 з "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.

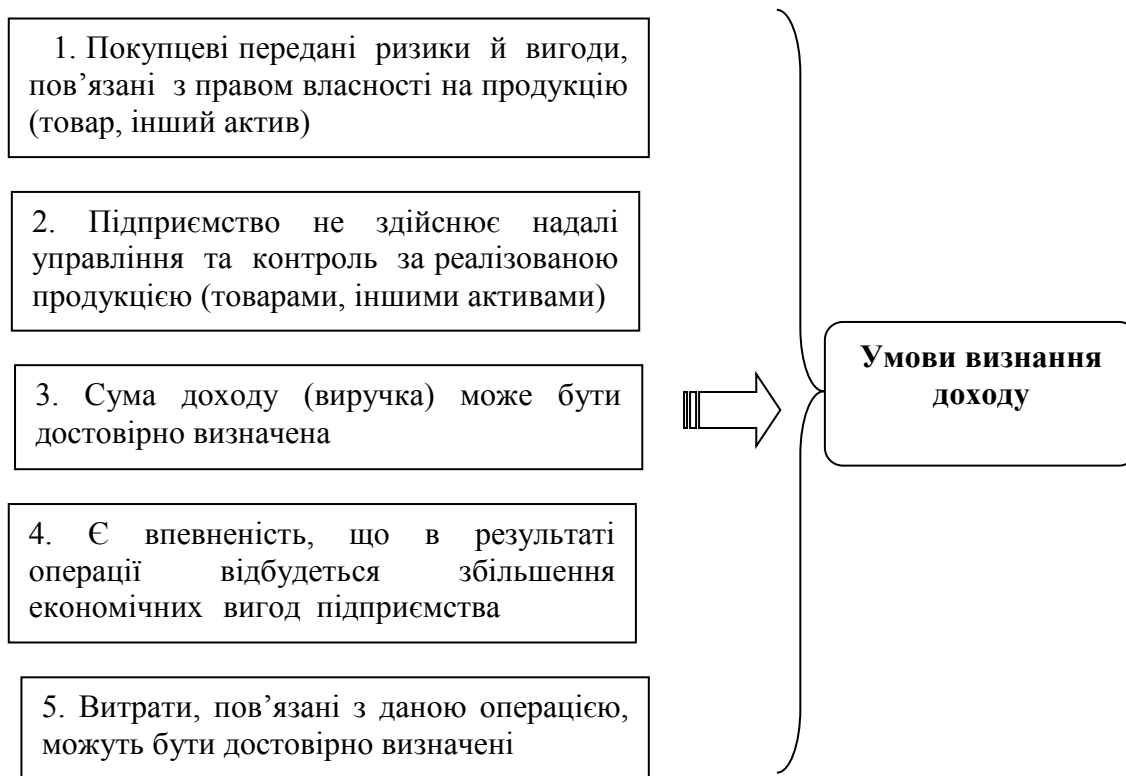


Рис. 2.1. Умови визнання доходів

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].

Основним принципом формування витрат і визначення фінансового результату є співставлення витрат з доходами, для одержання яких вони

понесені за звітними періодами. За такого підходу доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження грошових коштів чи інших активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16.

Облік витрат повинен базуватися на загальних принципах і підходах, тобто на загальних методологічних засадах. Для цього необхідно конкретизувати такі поняття як: капіталізовані витрати і витрати звітного періоду, зменшення доходу і витрати, які зменшують власний капітал (рис. 2.2).

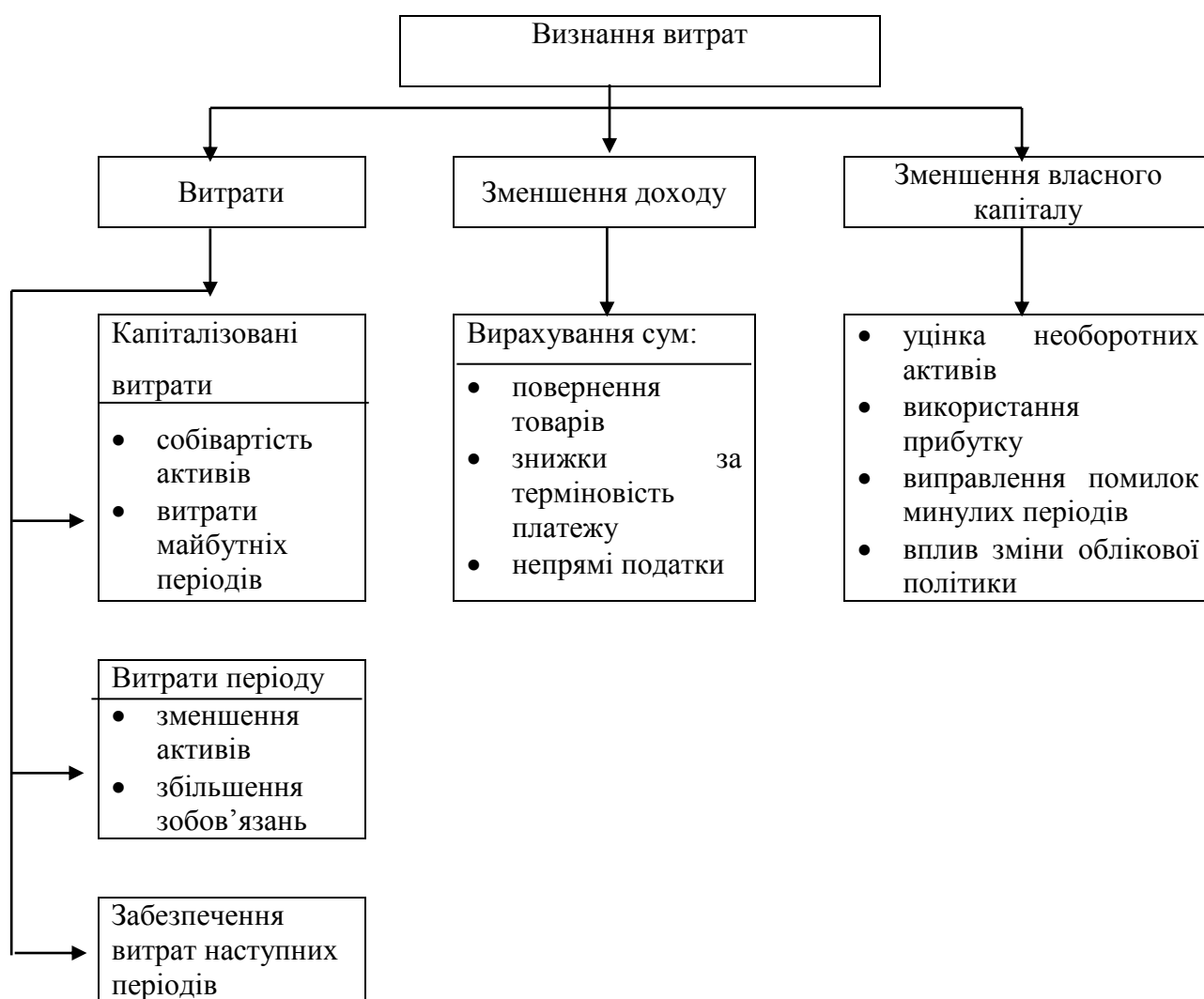


Рис. 2.2. Порядок визнання витрат в бухгалтерському обліку

Капіталізовані витрати – вартість активів (товарів) у грошовому виразі, які вже одержані чи ті витрати, які принесуть економічні вигоди у майбутніх періодах. Якщо витрати, понесені в одному звітному періоді, принесуть

доходи в майбутніх звітних періодах, то такі витрати підлягають капіталізації, тобто включаються до складу активів підприємства чи виробничої собівартості готової продукції. Капіталізовані витрати накопичуються протягом певного періоду та формують первісну вартість необоротного чи оборотного активу.

До витрат майбутніх періодів відносяться суми витрат, визнаних (нарахованих) в обліку відповідно до встановленого порядку, але тільки ті, що не пов'язані із формуванням доходів звітного періоду. Витрати майбутніх періодів розподіляються між звітними періодами у випадку, коли вони обумовлюють одержання економічних вигод протягом певних періодів. Таким чином, витрати майбутніх періодів, як і капіталізовані витрати не впливають на фінансовий результат звітного періоду. Витрати звітного періоду – це витрати того періоду, в якому вони були здійснені і класифікуються на дві основні складові: витрати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Класифікація витрат від звичайної діяльності за групами встановлюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку [45]. Витрати звітного періоду мають різне цільове спрямування, але найбільш загальним і принциповим є їх класифікація на витрати від операційної діяльності, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати та надзвичайні витрати, а також витрати з податку на прибуток.

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

Фінансові витрати визнаються відповідно до методологічних засад, встановлених П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, 12 “Фінансові інвестиції”, 14 “Оренда”. Вказана група об'єднує витрати підприємства, що пов'язані з залученням позикового капіталу

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

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.

## 2.2. Облік фінансових результатів за видами діяльності підприємства

Згідно Господарського Кодексу “вид господарської діяльності – це об’єднання ресурсів (устаткування, технологічних засобів, сировини та матеріалів, робочої сили) для створення виробництва певної продукції або надання послуг. Окремий вид діяльності може складатися з єдиного простого процесу або охоплювати ряд процесів, кожний з яких входить до відповідної категорії класифікації” [85, ст. 256, п.1].

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

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

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

Водночас бухгалтерськими законодавчими нормами передбачені інші визначення діяльності підприємства з наданням їм різних характеристик та ознак. При цьому поняття надзвичайної діяльності чинним законодавством не тлумачиться, однак у ньому наводяться визначення понять “надзвичайна подія”, “надзвичайна ситуація”, “надзвичайні доходи”, “надзвичайні витрати”.

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

Схематично затверджену на законодавчому рівні класифікацію діяльності підприємства за характером можна подати у вигляді рис. 2.3.

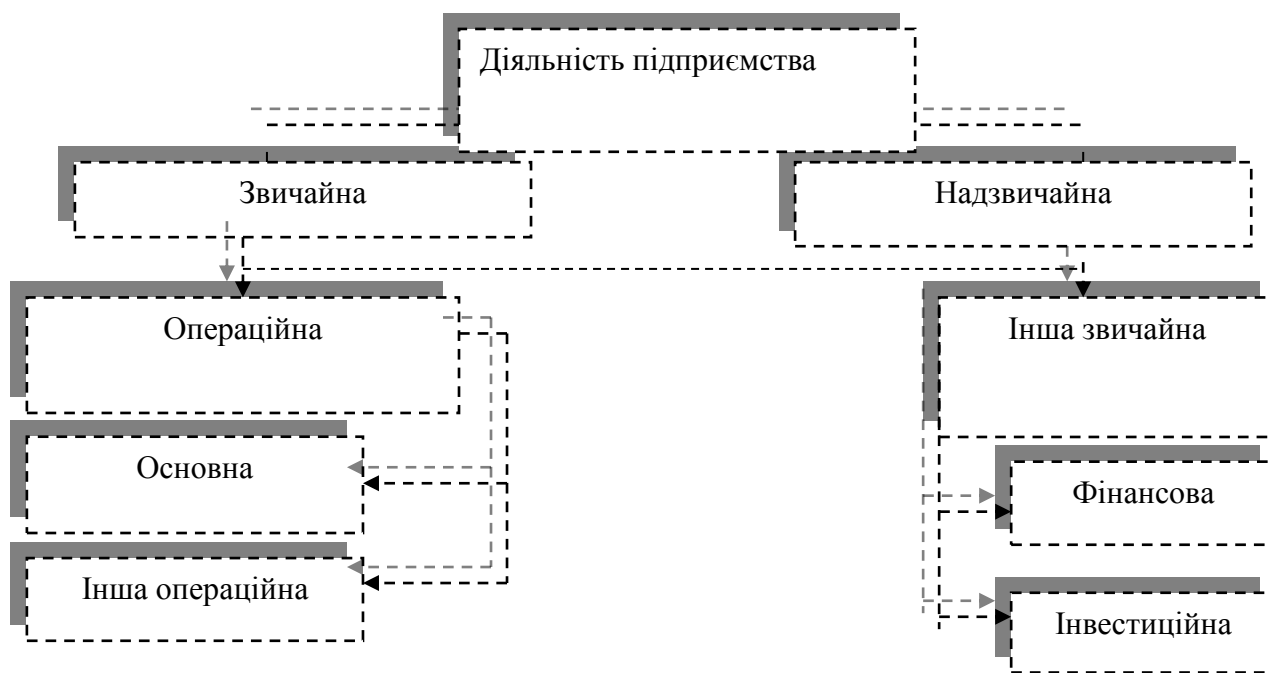


Рис. 2.3. Законодавчо затверджена класифікація типів діяльності підприємства за характером діяльності

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку статутну діяльність підприємства. Прикладом звичайної діяльності на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” є виробництво та реалізація продукції, розрахунки із постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносять також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за

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

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

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов’язаних із виробництвом або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” це є виробництво крупи манної, борошна вищого гатунку, борошна 1 гатунку, борошна 2 гатунку. Облік доходів та витрат від основної діяльності на комбінаті хлібопродуктів акумулюється на рахунках, що наведено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Рахунки обліку доходів і витрат основної діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

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



визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

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

Як видно на рис. 2.4, доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) обліковуються відповідно до собівартості зазначених позицій. Усі інші витрати підприємства, пов'язані з комерційним просуванням продукції на ринку, та адміністративні витрати не зіставляються з доходами, а є витратами періоду та відразу списуються на субрахунок 791 “Результат операційної діяльності”.

Як справедливо зазначає М. А. Проданчук, “...така методика визначення фінансового результату наближена до методик, які широко застосовуються в розвинених країнах світу. Вона передбачає визначення не фактичної собівартості реалізованої продукції, а лише неповної виробничої собівартості” [67, с. 40]. Втім автор також підкреслює, що відображення на результативному рахунку виручки від реалізації продукції за кредитом та повної фактичної собівартості за дебетом дало б змогу спростити процедуру обліку, а результативний рахунок за такого розподілу доходів та витрат мав би більш якісну інформацію, потрібну менеджерам для організації аналізу та контролю. Ми ж виступаємо проти такого підходу, адже при калькулюванні неповної виробничої собівартості до уваги беруться в основному обов'язкові складові щодо виробництва продукції в певному співвідношенні та пропорціях згідно з рецептурою тощо. Як наслідок, на різних підприємствах неповна виробнича собівартість однакової одиниці продукції має коливатися з незначним відхиленням тому бути зіставною та порівнянною з іншими виробниками, бюджетними та фактичними даними тощо.

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

Для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства призначений рахунок 92 "Адміністративні витрати". Згідно з нормами П(С)БО 16 до адміністративних витрат підприємства належать витрати, що наведені в додатку Б. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі; плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення [46].

У свою чергу, витрати на збут відповідно до П(С)БО 16 включають інші за своєю природою витрати підприємства, подані у додатку В. До таких витрат належать витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних

необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортування продукції відповідно до умов договору; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт і послуг[46]. Для обліку витрат на збут комбінат хлібопродуктів використовує рахунок 93 “Витрати на збут”. Отже, склад адміністративних витрат та особливо витрат на збут є досить різномірний та охоплює широкий спектр витрат підприємства. Більше того, зазначені витрати становлять значну частину загальних операційних витрат підприємства і за належних обліку, аналізу та контролю слугують потужним рушієм у поліпшенні фінансових результатів підприємства.

Облік витрат від іншої операційної діяльності акумулюється на рахунках, наведених на рисунку додатка Г. До інших операційних витрат включаються витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”; собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу; суми безнадійної заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності. Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. На цьому рахунку обліковують витрати

операційної діяльністю, які не знайшли свого відображення на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”.

До складу інших операційних доходів відносять дохід від операційної оренди активів, дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів. Обліковий процес іншої операційної діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” відображає на рахунках “Інші витрати операційної діяльності”, “Інші доходи від операційної діяльності”. Кредитове та дебетове сальдо рахунків перераховують на рахунок “Фінансові результати”.

Якщо проаналізувати структуру субрахунків обліку іншої операційної діяльності, то можна зробити висновок, що не всі субрахунки даної групи мають відповідний контр-субрахунок доходів чи витрат. Однак, якщо, наприклад, для субрахунків 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” чи 944 “Сумнівні та безнадійні борги” наявність такого субрахунку є непотрібною, то про субрахунок 713 “Дохід від операційної оренди активів” такого сказати не можна, адже виходить, що облік доходів від операційної оренди ведеться на рахунку 71 “Інший операційний дохід”, а облік витрат, пов’язаних, наприклад, із ремонтом наданих в операційну оренду активів, власник буде відображати на рахунках основної діяльності 91, 92, 93. Як наслідок, такі витрати можуть відобразитися, наприклад, у собівартості реалізованої продукції.

Законодавчо затверджений облік витрат від фінансової діяльності акумулюється на рахунках, наведених на рис. 2.5. Доходом від участі в капіталі є дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Для обліку такого доходу призначений рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”, який має такі субрахунки: 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 “Дохід від спільної діяльності”, 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

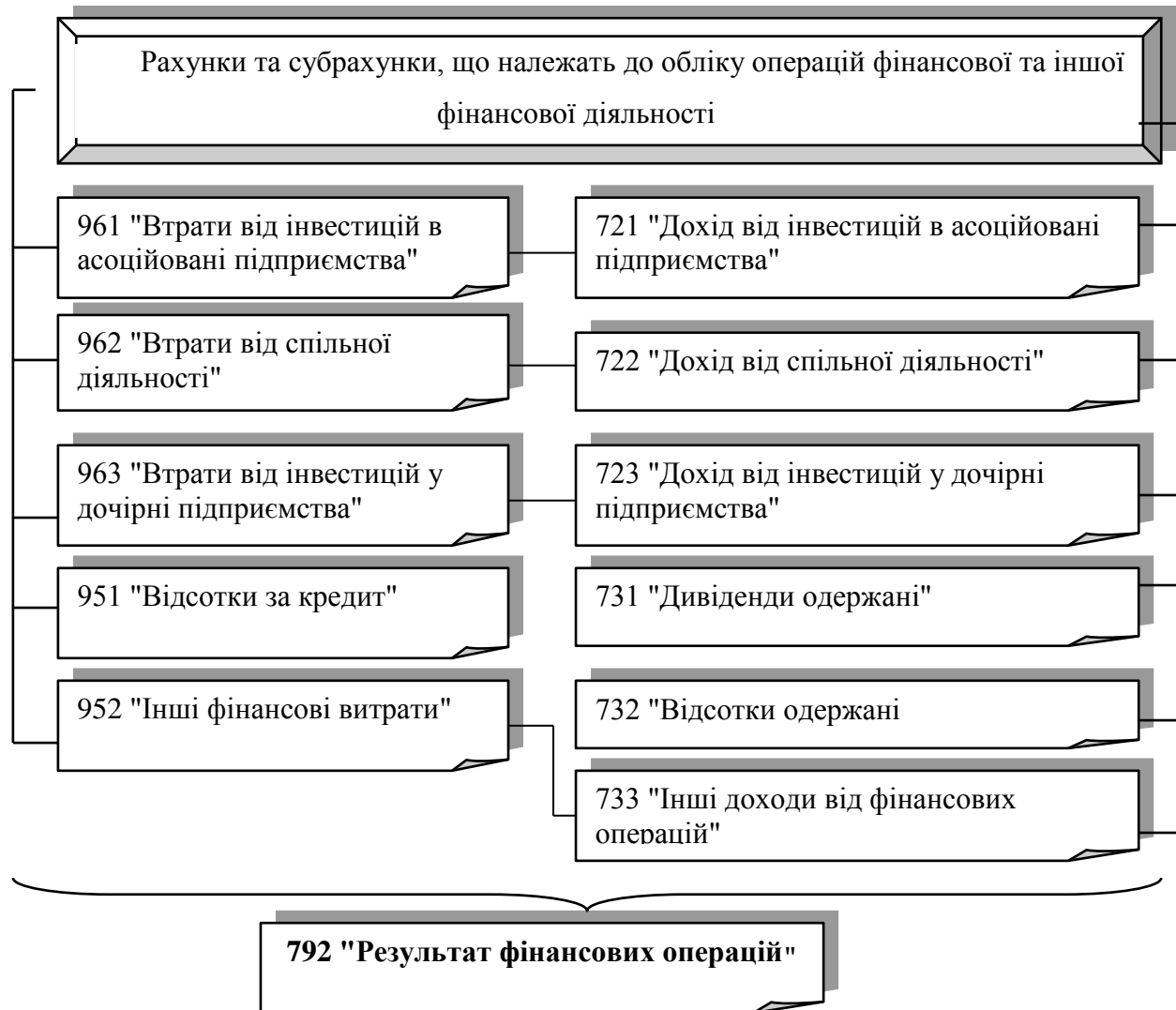


Рис. 2.5. Рахунки обліку доходів і витрат фінансової діяльності

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

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

За дебетом рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" відображають суми визнаних втрат у кореспонденції з кредитом рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", за кредитом – списання втрат від участі в капіталі: дебет рахунку 79, кредит рахунку 96.

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”, призначено рахунок 73 “Інші фінансові доходи”, до якого відкривають такі субрахунки: 731 “Дивіденди одержані”, 732 “Відсотки одержані”, 733 “Інші доходи від фінансових операцій”. За дебетом рахунку 73 відображають списання інших фінансових доходів на рахунок фінансових результатів; дебет рахунку 73, кредит рахунку 79. Аналітичний облік інших фінансових доходів ведуть за об’єктами інвестування.

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

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

При віднесенні витрат на відсотки чи інших фінансових витрат підприємства до первісної вартості кваліфікаційного активу підприємству треба буде робити запис: дебет рахунків обліку кваліфікаційних активів та кредит 95 “Фінансові витрати”. Зазначимо, що така кореспонденція чинним

законодавством не передбачена, тому необхідно внести відповідні зміни до Інструкції № 291.

Останнім типом діяльності за характером проведення є операції, пов'язані з надзвичайною діяльністю підприємства. Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій, застосовується рахунок 75 "Надзвичайні доходи". До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків. Облік витрат і витрат від надзвичайних подій ведуть на рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

Слід зазначити, що питанню обліку результатів надзвичайної діяльності приділяється недостатньо уваги. Серед останніх ґрунтовних досліджень щодо цього є праці О. Л. Міклухи. Ми згодні з О. Л. Міклухою стосовно того, що "сучасним недоліком субрахунків рахунку "Надзвичайні витрати" є групування за видами надзвичайних подій, а не надзвичайних витрат, тому було б доречно їх скоригувати, поклавши в основу групування напрямок здійснення: витрати активів від надзвичайної події, яка вже відбулась, затрати на ліквідацію наслідків надзвичайних подій, затрати на попередження надзвичайних подій" [40, с.155]. Ми б хотіли додати, що понесені підприємством витрати можуть відноситись до надзвичайних тільки в межах установленої експертною комісією суми матеріальних збитків. На суму витрат, що перебільшує вартість відшкодування збільшується вартість активів.

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

### **2.3. Удосконалення методики відображення інформації про результати діяльності підприємства у фінансовій звітності**

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 інвестицій 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).

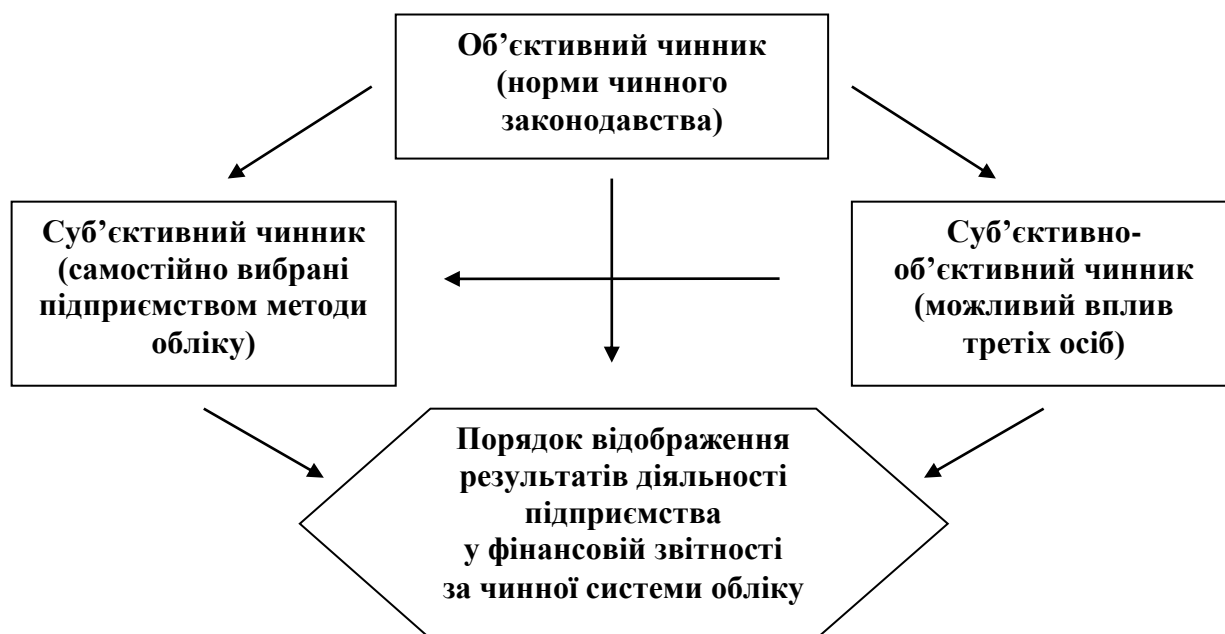


Рис. 2.6. Вплив елементів системи обліку на порядок відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності

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. Зауважимо, що оскільки загальні нормативні акти щодо діяльності підприємства та законодавство з податкового обліку справляють непрямий вплив на методіку відображення фінансових результатів, то надалі ми зосередимося саме на законодавстві з бухгалтерського обліку, що встановлює

правила та порядок формування та використання доходів і витрат підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, а значить, їх відображення у відповідних статтях затверджених форм фінансової звітності.

Основні бухгалтерські нормативні акти, що регулюють порядок формування та використання фінансових результатів діяльності підприємства, наведено в додатку Д. Зазначеними документами встановлюються порядок організації та ведення обліку на підприємстві, методи обліку та вимоги щодо складання фінансової звітності, порядок визнання та оцінки доходів і витрат, рахунки їх обліку тощо. Відповідно до рекомендацій Міжнародних стандартів обліку звичайне наповнення фінансової звітності має такий вигляд (рис. 2.7):

	<b>Валовий дохід (Gross Turnover)</b>
	Акцизний збір (Excise Duty)
	Інші вирахування з доходу (Other deductions and discounts)
→	<b>Чистий дохід від реалізації (NET Turnover)</b>
	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (Cost of sales)
→	<b>Валовий прибуток (Gross profit)</b>
	Логістичні витрати (Distribution expenses)
	Комерційні витрати (Sales expenses)
	Маркетингові витрати (Marketing expenses)
	Адміністративні витрати (Administrative expenses)
	Інші операційні доходи (Other operating income)
	Інші операційні витрати (Other operating expenses)
→	<b>Результат від операційної діяльності – прибуток (Result from operations)</b>
	Фінансові доходи (Financial income)
	Фінансові витрати (Financial expenses)
	Інші чисті доходи (витрати) (Other net income/expenses)
→	<b>Результат діяльності до оподаткування (Earnings before tax)</b>
	Податок на прибуток (Income tax)
→	<b>Чистий прибуток (NAT)</b>

Рис. 2.7. Формат Звіту про прибутки та збитки згідно з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

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 (додаток Ж). У наведеному рисунку додатку Ж Звіті про прибутки та збитки західні економісти найбільшу увагу приділяють таким показникам, як CORES та EBITDA.

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'ясувати 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, чий 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.

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

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.



## Висновки до розділу 2

1. Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідна своєчасна, повна і достовірна інформація, яка надається широкому колу користувачів. Інформація про доходи, витрати і результати діяльності за звітний період відображається в звіті про фінансові результати, а накопичується в системі рахунків бухгалтерського обліку. Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати викладені у 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 і витрати від звичайної діяльності; раціоналізацію порядку класифікації доходів і витрат за групами відповідно до економічної сутності господарських операцій.

2. Досліджено питання обліку фінансових результатів за видами діяльності у 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, правильного визначення фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

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

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Організаційні аспекти проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

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

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

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

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

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

Метою аудиту фінансових результатів діяльності підприємства є:

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

по-друге, встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів та фінансових результатів й донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації [35, с.383].

Для досягнення поставленої мети слід чітко визначати завдання аудиту фінансових результатів, які виділяють у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності. Такий підхід до конкретизації завдань аудиту дає можливість аудитору в логічній послідовності формувати думку про надану інформацію, більш точно та оперативно проводити перевірку фінансових результатів і їх відображення в фінансовій звітності підприємства.

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

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

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

Важливим моментом будь-якої аудиторської перевірки (в тому числі і вивчення фінансових результатів діяльності підприємства) є інформаційне забезпечення. В залежності від змісту об'єкту контролю аудитор обирає

відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику об'єкта, який вивчається. Такими джерелами для аудиту операцій з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності є наступні: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи, які підтверджують виникнення доходів, витрат і фінансових результатів діяльності; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності (Журнал 5/5А, Журнал 6); Головна книга підприємства – реєстр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок та кінець звітного періоду та обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків; акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; фінансова звітність підприємства [23, с.126].

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

Одним із основних правил здійснення аудиту є його планування, у відповідності до якого аудитор повинен так організувати свою роботу, щоб забезпечити її високу якість та бути впевненим, що в кожній конкретній ситуації застосовуються найбільш ефективні та діючі процедури аудиту.

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

Процес планування як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків проведення перевірки, а також аудиторської програми, яка конкретизує обсяг, види та послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної та обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя,

достовірність показників бухгалтерської звітності клієнта. Процес планування аудиту фінансових результатів діяльності підприємства охоплює такі основних етапів, які наведено на рис. 3.1.

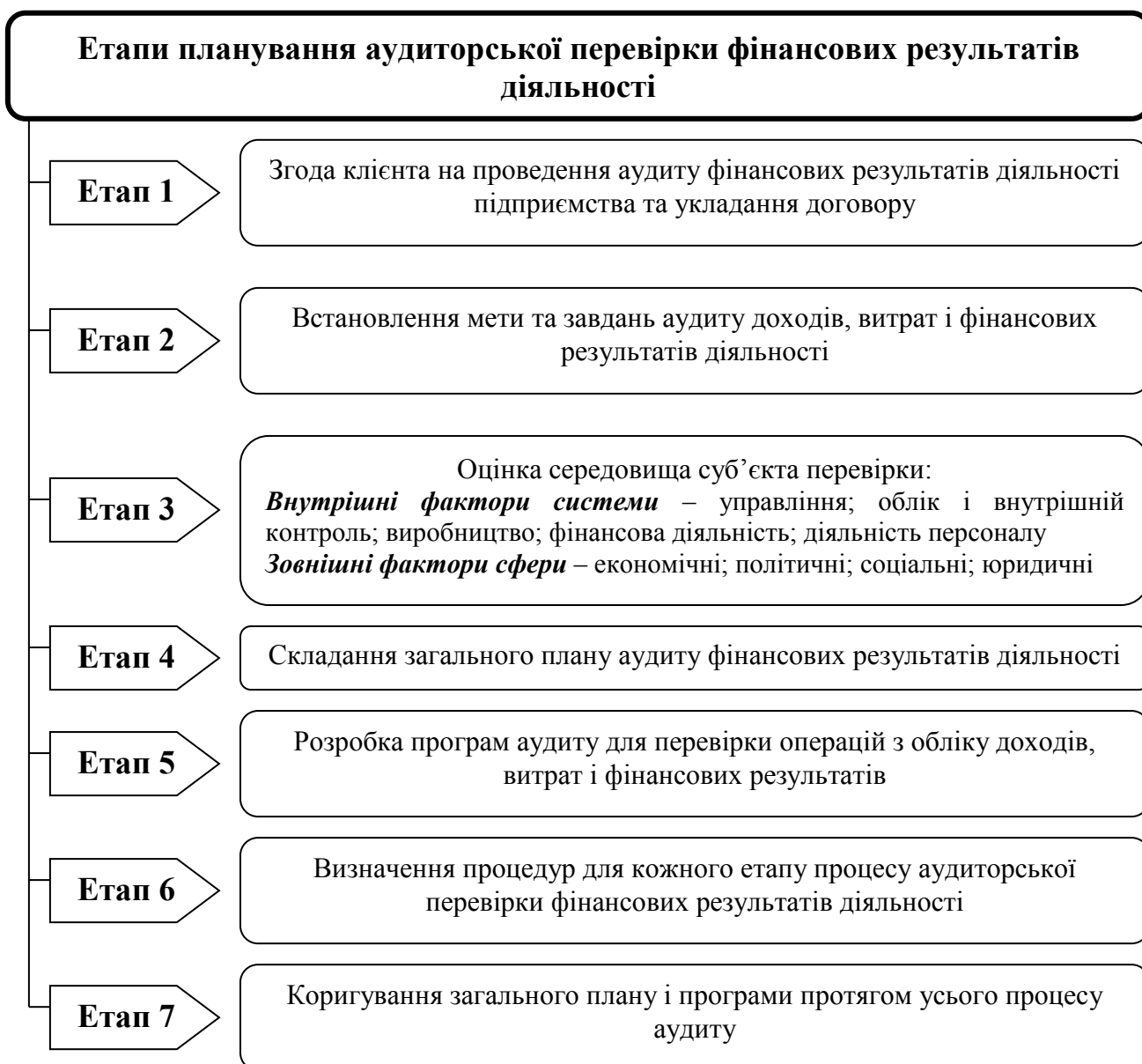


Рис. 3.1. Етапи планування аудиту фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту. План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх проведення, відповідних виконавців та інших питань. План повинен складатися з урахуванням бізнесу клієнта, організації

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

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

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

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

– Визначення ризиків та суттєвості: оцінка аудитором ризику внутрішнього контролю – ефективності системи внутрішньогосподарського контролю, тобто її спроможності попереджати і виявляти помилки на підприємстві, оцінка розміру особистого аудиторського ризику не виявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, яка існує під час проведення аудитором аудиторських процедур, і визначення на підставі цього найважливіших напрямів аудиту; визначення порогу суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій; ймовірність існування суттєвих помилок в обліку, яка оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки і виявлені ним раніше помилки; визначення складних бухгалтерських операцій, враховуючи ті, які виконувалися на основі суб'єктивної думки бухгалтера.

– Види, час і повнота процедур: існування можливості оперативного

внесення змін в окремі напрями аудиту; вплив інформаційних технологій на проведення аудиторської перевірки; робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

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

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

Щоб повніше визначити характер, обсяг та зміст аудиторських процедур на етапі планування аудиту, аудитор повинен обов'язково дати оцінку системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта. В процесі такої оцінки встановлюється ймовірність помилок у бухгалтерському обліку, які впливають на достовірність фінансової інформації [22, с.199]. При цьому слід мати на увазі, що система внутрішнього контролю не може дати абсолютних гарантій його ефективності, оскільки: по-перше, ніхто не може поручитися за відсутність корисливих мотивів у працівника, наділеного владою; по-друге, керівництво часто ігнорує контроль, який воно само встановило; по-третє, можливі помилки і неточності в записах, підрахунках в результаті нерозуміння завдання, втоми або неохайності.

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

- ступенем незалежності внутрішнього контролю;
- чисельністю, кваліфікацією і досвідом персоналу, який займається внутрішнім контролем;

- масштабом, глибиною, напрямом і строками проведення перевірок суб'єктами внутрішнього контролю;
- огляд усіх документів, які стосуються внутрішнього контролю, перевірок, які може надати клієнт;
- ступенем впливу органів управління на роботу суб'єктів внутрішнього контролю.

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

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

Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки в якій мають бути визначені конкретні завдання і процедури для кожного об'єкта аудита. Програма повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь в перевірці та служити засобом контролю за їх роботою. Аудиторська програма повинна містити перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, який необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру [29, с.44].

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

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



відповідності до прийнятих принципів аудиту.

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

Методика документування результатів аудиту була розглянута багатьма авторами, але найбільш повно та різносторонньо це питання висвітлене І. І. Пилипенком в роботі “Аудит. Методика документування” [2, с.45]. Автором вперше в Україні на основі чинного законодавства та національних нормативів аудиту викладено апробовану практикою методику документування аудиту і запропоновано цілісну систему робочої документації, в тому числі за перевіркою фінансових результатів діяльності підприємства та пов’язаних з ними операцій з обліку доходів і витрат.

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

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

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

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

Призначення робочої документації для вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства наведено на рис. 3.2.



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

Отже, організація здійснення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства являє собою встановлений аудиторською фірмою порядок і технологію виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання з метою забезпечення максимальної ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору.

### **3.2. Аналіз фінансових результатів діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”**

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 – на коефіцієнти, що характеризують платоспроможність і маневреність,

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.

Аналіз і оцінка внутрішньої ділової активності здійснюється у кількісному і якісному вимірах. Кількісні параметри оцінки ділової активності виражені динамікою синтетичних і аналітичних показників виробничо-фінансової діяльності підприємств. У практиці аналітичної роботи доцільно ці

показники групувати: за абсолютними та відносними значеннями приросту щодо базового рівня чи щодо плану, за ефективністю використання виробничих ресурсів і капіталу. На основі методики розрахунку показників ділової активності, наведеної у додатку 3 та використовуючи дані фінансової звітності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” проведемо аналіз ділової активності підприємства.

Таблиця 3.1

Аналіз ділової активності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 рр.

Показники	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Коефіцієнт оборотності активів	1,47	1,71	1,66	+ 0,19	- 0,05
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	39,85	12,69	8,89	- 30,96	- 3,8
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	155,94	11,60	5,02	- 150,92	- 6,58
Доля дебіторської заборгованості в активах	0,04	0,14	1,19	+ 1,15	+ 1,05
Процентне співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості	3,91	0,91	0,56	- 3,35	- 0,35

Дані табл. 3.1. показують, що коефіцієнт оборотності активів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” у 2012 р. порівняно з 2010 р. зріс на 0,19 пункти, однак порівняно з 2011 р. зменшився на 0,05 пункти. Це є негативним моментом, адже зменшення в динаміці даного показника свідчить про неефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів, незалежно від джерел їх залучення. Зменшення в динаміці коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості (на 30,96 пункти порівняно з 2010 р. та на 3,8 порівняно з 2011 р.) означає збільшення продажу в кредит. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості відображає збільшення або зменшення комерційного кредиту, який надається підприємству. На досліджуваному підприємстві даний показник у 2012 р. порівняно з 2010 р.

зменшився на 150,92 пункти, порівняно з 2011 р. також зменшився на 6,58 пункти. Доля дебіторської заборгованості в активах у 2012 р. супроти 2010 р. збільшилась на 1,15 пункти, порівняно з 2011 р. зросла на 1,05 пункти. Аналізуючи даний коефіцієнт, потрібно відмітити, що значне зростання коефіцієнта в динаміці свідчить про ненадійний фінансовий стан підприємства і велику залежність від розрахунків з дебіторами. Процентне співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості у 2010 р. становить 3,91 пункти, у 2011 р. – 0,91 пункти, у 2012 р. – 0,56. Показник знаходиться в межах норми. На підприємстві спостерігається перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською, що є позитивом.

*2. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства* характеризує структуру джерел фінансування, ступінь фінансової стійкості та незалежність від зовнішніх джерел фінансування. При визначенні структури капіталу підприємство має можливість обрати один з трьох варіантів: коефіцієнт автономії; коефіцієнт фінансування; відношення залученого капіталу до всього капіталу.

Використовуючи дані фінансової звітності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” проведемо аналіз показників та результати оформимо у табл.

3.2

Таблиця 3.2

Аналіз показників платоспроможності (фінансової стійкості)

ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010–2012 рр.

Показники	2010 р.	2011р.	2012р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Коефіцієнт автономії	0,99	0,85	0,67	– 0,32	– 0,18
Коефіцієнт фінансування	0,01	0,17	0,49	+ 0,48	+ 0,31
Коефіцієнт фінансової залежності	1,01	1,17	1,49	+ 0,48	+ 0,32
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	52,55	2,31	0,24	– 52,31	– 2,07
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,50	0,40	0,12	– 0,38	– 0,28

За даними табл. 3.2. можна зробити висновок про зменшення коефіцієнту автономії у 2012 р. проти 2010 р. на 0,32 пункти та на 0,18 пункти супроти 2011 р. Це є негативною тенденцією, оскільки чим більший показник, тим більш залежним від позикових засобів є підприємство. Однак, на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” даний коефіцієнт знаходиться в межах норми і є більшим 0,5, що свідчить про мінімальний ризик кредиторів.

Коефіцієнт фінансування показує наскільки великий об’єм позикового капіталу по відношенню до власного. На підприємстві у 2012 р. спостерігається зменшення даного показника порівняно з попередніми роками., що свідчить про послаблення залежності підприємства від зовнішніх інвесторів і кредиторів, тобто про збільшення фінансової стійкості. Коефіцієнт фінансової залежності у 2010 р. становив 1,01 пункти, у 2011 р. – 1,17, у 2012 р. – 1,49. Характеризуючи показник забезпеченості власними оборотними засобами потрібно відмітити, що наближення його до 1 означає, що власники повністю фінансують своє підприємство. Нормативне значення коефіцієнту маневреності власного капіталу становить 0,4-0,6. На досліджуваному підприємстві у 2010 р. він становив 52,55 пункти, у 2011 р. – 2,31, у 2012 р. – 0,24. Даний показник показує, яка частина власних засобів підприємства використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні кошти, а яка частина капіталізована. Значення показника може суттєво варіювати, в залежності від структури капіталу та галузевої приналежності підприємства. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” у 2012 р. коефіцієнт маневреності власного капіталу менший нормативного значення, однак позитивною тенденцією є його зменшення в динаміці.

3. *Аналіз ліквідності підприємства* є тією частиною аналізу результативності діяльності підприємства, яка виконується більшістю комерційних банків, які стикаються з необхідністю прийняти рішення відносно можливості і умов кредитування потенційних позичальників, а також самими підприємствами, зокрема при встановленні умов розрахункових операцій зі своїми покупцями. Безумовно, рішення, як правило, приймається під впливом



ряду факторів. Однак, приймаючи рішення про можливість, доцільність і умови кредитування, банк повинен головним чином виявити наявність потенційної здатності позичальника повернути отриману позику у відповідності з обумовленими термінами. Це можливо лише за умови стійкості фінансового стану позичальника та стабільності грошових надходжень за реалізовану продукцію.

Аналіз ліквідності здійснюється шляхом розрахунку наступних коефіцієнтів:

- коефіцієнт покриття =  $\text{Оборотні активи} / \text{поточні зобов'язання}$ ;
- коефіцієнт швидкої ліквідності =  $\text{Оборотні активи} - \text{запаси} - \text{товари} / \text{поточні зобов'язання}$ ;
- коефіцієнт абсолютної ліквідності =  $\text{Грошові кошти} + \text{поточні фінансові інвестиції} / \text{поточні зобов'язання}$ .

Використовуючи дані фінансової звітності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” проведемо аналіз показників ліквідності та результати оформимо у вигляді табл. 3.3.

*Таблиця 3.3*

Аналіз показників ліквідності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”  
за 2010–2012 рр.

Показники	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Коефіцієнт покриття	4,52	3,33	1,25	– 3,27	– 2,08
Коефіцієнт швидкої ліквідності	5,56	1,27	0,96	– 4,6	– 0,31
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,66	0,36	0,40	– 1,26	+0,4

Коефіцієнт покриття є відносним показником, що характеризує потенційну можливість підприємства оплатити свої короткострокові зобов'язання шляхом реалізації всіх оборотних активів. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” у 2012 р. порівняно з 2010 р. спостерігається в

динаміці зменшення даного коефіцієнта на 3,27 пункти, супроти 2011 р. – збільшення на 2,08 пункти. 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. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” спостерігається тенденція до зменшення вище вказаного коефіцієнта (у 2012 р. порівняно з 2010 р. – на 4,6 пункти, та порівняно з 2011 р. – з на 0,31 пункти). Це є негативним фактором, оскільки свідчить про малу імовірність здатності підприємства погасити свої зобов'язання.

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. Як видно з таблиці, коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2010 р. дорівнював 1,66 пункти, у 2011 р. становив 0,36, у 2012 р. – 0,40 пункти. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” спостерігається тенденція зростання даного показника, що свідчить про здатність підприємства погасити найбільш термінові зобов’язання.

4. *Ефективність використання економічного потенціалу.* Економічний аналіз діяльності підприємства передбачає розрахунок показників рентабельності, який здійснюється на основі фінансової звітності і дає можливість визначити ефективність вкладення засобів у підприємство та раціональність їх використання.

Використовуючи дані фінансової звітності Ф.1, Ф.2 ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за аналізований період розраховано показники ефективності використання економічного потенціалу підприємства.

Таблиця 3.4

Показники ефективності використання економічного потенціалу  
ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010–2012 рр.

Показники	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Рентабельність продаж	–	0,14	0,15	+ 0,15	+ 0,01
Рентабельність активів	– 0,26	0,02	0,01	+ 0,27	– 0,01
Рентабельність робочого капіталу	– 0,53	0,07	0,19	+ 0,72	+ 0,12
Рентабельність власного капіталу	– 0,26	0,03	0,02	+ 0,28	– 0,01
Чиста рентабельність підприємства	– 0,15	0,02	0,01	+ 0,16	– 0,01

Розглянемо ефективність використання економічного потенціалу досліджуваного підприємства. Як видно з даних табл. 3.4 показник рентабельності продаж мав тенденцію до збільшення у 2012 р. порівняно з 2010 р. на 0,15 пункти, та зростання порівняно з 2011 р. – на 0,01 пункти. Даний

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 2010 р. – на 0,72 пункти, порівняно з 2011 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 2012 р. порівняно з 2010 р. збільшився на 0,28 пункти, порівняно з 2011 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 2010 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.

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

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

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

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

- часткова методика аудиту – ґрунтується на особливостях аудиту більш вузьких об'єктів, шляхом узагальнення практики виявлення однорідних відхилень, включаючи способи їх здійснення [31, с.109].

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

- вивчення основних нормативних документів;
- опис альтернативної облікової політики з питань, вибір яких поданий економічному суб'єктові за нормативними документами;
- перелік первинних документів за розділами обліку;

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

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

Важливим кроком аудитора при вивченні фінансових результатів діяльності підприємства та пов'язаних з ними операцій з обліку доходів і витрат є оцінка надійності системи внутрішнього контролю. Аудитор повинен впевнитись в тому, що засоби контролю клієнта, що перевіряється, досягають наступних цілей:

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

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

- операції в обліку правильно відображають період їх здійснення;

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

Якщо на підприємстві існує система внутрішнього контролю, перед проведенням аудиту необхідно протестувати її на ефективність, визначити ступінь довіри та слабкі місця в ній. За результатами тестування слабких місць слід визначити обсяг вибірки, відсоток відхилення та аудиторський ризик. Якщо внутрішній контроль доходів і витрат підприємства діє ефективно, масштаб перевірки можна суттєво скоротити. При цьому доцільно використовувати тести внутрішнього контролю доходів і витрат, які розроблено провідними науковцями та сертифікованими аудиторами України – І. І. Пилипенком [2, с.128].

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

Оскільки основним продуктом діяльності підприємства можуть бути готова продукція, товари, роботи або послуги (або всі водночас) виникає потреба у більш глибокій деталізації процедури перевірки доходів і витрат підприємства. Як свідчить закордонна практика, під час здійснення аудиторської перевірки використовується інший підхід, а саме, перевірка окремих циклів підприємства (цикл закупівлі, цикл отримання доходу тощо). За бажанням можна використовувати і його. Однак, пропонуємо інший варіант, а саме, схематично аудит звітності можна подати у вигляді піраміди, де

вершиною є стаття звітності, а основою господарська операція. Такий підхід є більш значним для вітчизняного аудитора та проілюстрований на рис. 3.3.

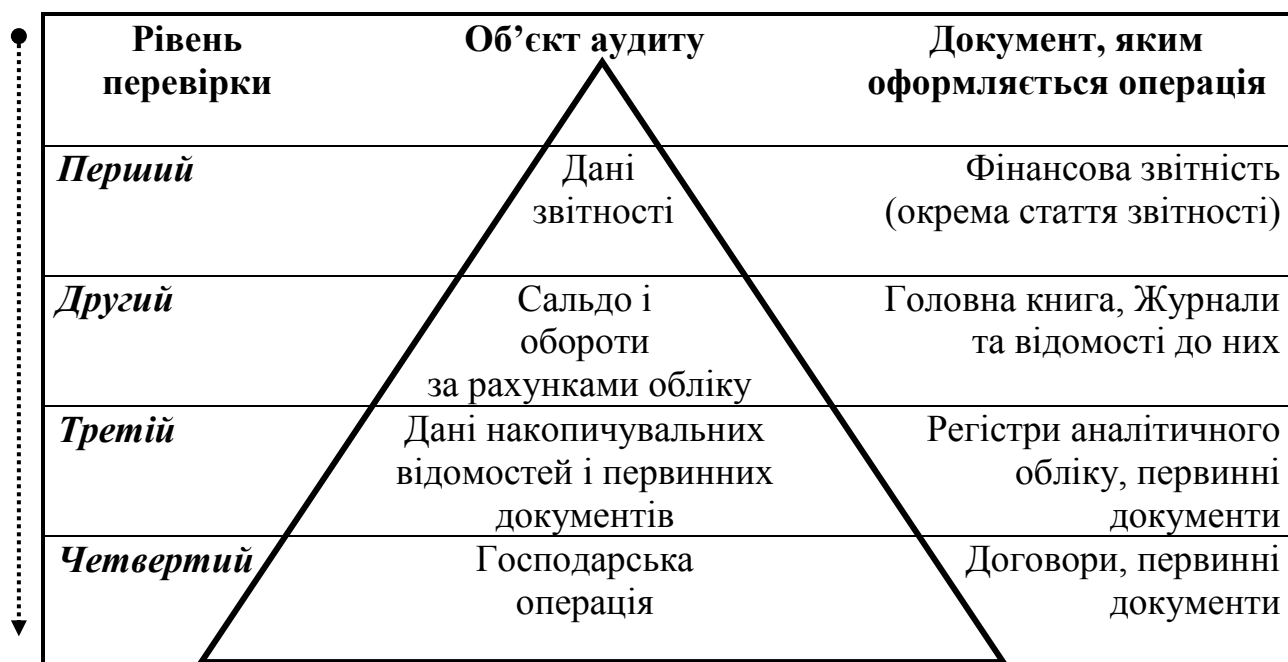


Рис. 3.3. Загальна схема аудиторської перевірки даних фінансової звітності

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

перший рівень:

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

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

другий рівень:

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



третій рівень:

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

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

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

четвертий рівень:

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

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

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

В основу обліку доходів і витрат підприємства покладено такі основні принципи бухгалтерського обліку та звітності, як нарахування, відповідність та періодичність. Суть принципу нарахування полягає у відображенні результатів господарських операцій у тому звітному періоді, в якому вони відбуваються, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди дата оплати збігається по звітних періодах з датою здійснення господарських операцій [16].

Даний принцип обов’язково застосовується у поєднанні з принципом

відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто якщо визнається підприємством дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно потрібно визнавати і собівартість реалізації продукції.

Таким чином, головне завдання аудитора полягає у визначенні доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за видами діяльності, що забезпечить підставу для подальшого аналізу роботи підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. При цьому слід звертати особливу увагу на правильність розмежування понесених витрат відповідно до одержаних доходів, тобто встановити чи дотримується підприємство вимог П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати” [45] щодо класифікації понесених витрат і одержання доходів за відповідними напрямками діяльності: звичайної та надзвичайних подій.

Беручи за основу ці принципи і враховуючи критерії визнання доходів і витрат, аудиторську перевірку пропонується проводити за алгоритмом, який наведено у додатку И. Отже, використовуючи запропоновані методичні підходи аудиторської перевірки операцій з обліку доходів і витрат підприємства, аудитор може висловити думку щодо достовірності фінансової звітності за цими статтями.

Важливим моментом проведення аудиту підприємства є перевірка достовірності та повноти формування фінансових результатів діяльності. Вона значно відрізняється від перевірки балансових статей активів і зобов'язань, використовуючи лише прийом документального контролю.

Серед основних напрямів дослідження порядку формування фінансових результатів діяльності слід виділяти наступні:

визначення зовнішніх обставин, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності; вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб впливати на достовірність інформації, що наводиться у фінансовій звітності; виявлення причин та мотивацій, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про

фінансові результати у звітності підприємства; виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наведених у звітності підприємства; визначення заходів, які можуть сприяти достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій звітності [64, с. 15].

Враховуючи діюче законодавство, яке регламентує процес формування та використання фінансових результатів і особливості фінансово-господарської державного підприємства “Чортківський комбінат хлібопродуктів” пропонується таку перевірку здійснювати в залежності від видів діяльності підприємства: звичайної (основної, фінансової, інвестиційної) та надзвичайних подій, що проілюстровано у додатку К.

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

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

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

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

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

по-друге, вивчення взаємоузгодженості показників Звіту про фінансові

результати з даними інших форм звітності;

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

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

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

Формальна перевірка полягає у візуальному дослідженні правильності записів усіх реквізитів звіту та виявленні наявності самотійних змін у встановленій формі, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів. Під час загального огляду Звіту про фінансові результати аудитор повинен звернути увагу на заповнення його адресної частини. Вид діяльності підприємства повинен відповідати його видам діяльності, які передбачено статутом чи установчим договором. У разі необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та її строку дії. Слід пам'ятати, що запис у засновницьких документах про те, що підприємство може займатися іншими видами діяльності, не забороненими законодавством не дає підстав йому, створеному, наприклад, для виробництва продуктів харчування, займатися операціями з цінними паперами. Визначення виду діяльності суб'єкта господарювання є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат з основної, фінансової та інвестиційної діяльності.

При проведенні аналітичної перевірки показників Звіту про фінансові результати здійснюється їх оцінка за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітних даних. Першочергово аудитору слід вивчати ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку, що є

для даного клієнта найвірогіднішим. В залежності від цього аудитор може виділити ті операції, які потрібно перевірити більш ретельно, і ті, де можна покласти на інформацію клієнта.

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

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

- інформація, показана у звіт, відображає реальний результат фінансово-господарської діяльності підприємства;

- інформація у звіті викривлена навмисно, тобто через помилки в обліку, неправильне тлумачення законів, неправильну інтерпретацію господарських фактів та з інших причин;

- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства навмисно, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

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

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних з діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;

- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, причетних до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації у цій звітності;

- виявлення причин, які сприяють приховуванню факті недостовірного

відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

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

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

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

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

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

- Розрахунок валового прибутку (збитку).

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

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

- Розрахунок фінансового результату від звичайної діяльності.

- Повнота визначення чистого прибутку (збитку).

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

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

### Висновки до розділу 3

1. Завдання аудиту фінансових результатів полягають у наступному: визначення ефективності облікової політики і системи внутрішнього контролю за здійсненими операціями; шляхи мінімізації витрат і втрат підприємства та максимізації очікуваного і реального прибутку; оцінка балансового прибутку, ефективність його розподілу і використання; аналіз впливу різних факторів на величину прибутку, з метою уникнення у майбутньому впливу на нього негативних факторів. В роботі дістали подальшого розвитку організаційні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності підприємства, а саме: деталізовано мету, завдання та об'єкти такого дослідження. Такий 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.

2. 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 основних показників діяльності “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, що дає змогу керівництву підприємства приймати раціональні рішення щодо ефективності фінансово-господарської діяльності.

3. У роботі отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом розробки методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі принципів нарахування, відповідність та періодичність запропоновано алгоритм вивчення доходів і витрат; розроблено загальну модель аудиторської перевірки фінансових результатів в розрізі видів діяльності комбінату хлібопродуктів.

## 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 2012 р. порівняно з 2010 р. зріс на 0,19 пункти,

однак порівняно з 2011 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 2010 р. становить 3,91 пункти, у 2011 р. – 0,91 пункти, у 2012 р. – 0,56. Показник знаходиться в межах норми. Враховуючи, що у 2010 р. підприємство було збиткове, внутрішня активність зумовила зростання економічного потенціалу комбінату та вихід з кризового становища й отримання у 2011-2012 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. Будько О.В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств / О. В. Будько // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Економічні проблеми розвитку виробництва. Вип. XXXI / НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів : ЛБІ НБУ, 2001. – С. 23–27.
5. Булатов А.С. Экономика / А. С. Булатов – М.: Юристъ, 2007. – 896 с.
6. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен , Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. – К. : Основи, 2006. – 687 с.
7. Видяпин В.И. Экономическая теория / В.И. Видяпин, Г.П. Журавлева. – М.: ИНФРА-М, 2007. –560 с.
8. 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.
9. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу / О. В. Гаращенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – Т. 2, вип. 195. – С. 15–18с.
10. Гаращенко О.В. Прибуток у фінансовій звітності: сучасний стан та перспективи розвитку / О. В. Гаращенко // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть : міжнар. наук.-теорет. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, 12 берез. 2004 р. : тези доп. – Тернопіль, 2004. – С. 88–89.

11. Голов С.В. Управлінський облік як фактор зростання прибутковості підприємства / С. В. Голов // Податкове планування. – 2006. – № 1. – С. 31.
12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартам / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2001. – 739 с.
13. Горецька Л.Л. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку та фактори впливу на їх побудову / Л.Л. Горецька // Вісн. Житомир. інж.-техн. ін.-ту. Економічні науки. – 2007. – № 14. – С. 95.
14. Даньків Й. Я. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансії / Й. Я. Даньків // Бухгалтерський облік і аудит. – № 3. – 2010. – С. 13-18.
15. 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.
16. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV, зі змінами.
17. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 трав. 1997 р. № 283/97-ВР. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
18. Іберський П.Л. О русской экономике / П. Л. Іберський – М. : Экономика, 1997. – 541 с.
19. 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.
20. Канак Й.В. Методика відображення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на підприємствах / Й.В. Канак // III наук.-техн. конф. проф.-викл. складу, аспірантів та студентів академії, 24 берез.–16 квіт. 1997 р. :зб. статей. Ч. 6. Облік та аудит, регіональна економіка. – Рівне : УДАВГ, 2007. – С. 49–50.

21. Каплун О.А. Деякі аспекти організації оперативного контролю витрат на виробництво продукції / Каплун О.А. // Наук. зап. Терноп. держ. пед. ун-ту ім. В. Гнатюка. Серія : Економіка. –2006 – Вип. 7. – С. 181–183.
22. Каплун О.А. Окремі методологічні проблеми та шляхи вдосконалення аудиту фінансових результатів / Каплун О.А. // IV наук.-техн. конф. ТДГУ : тези доп. – Тернопіль, 2000. – С. 199.
23. Костів М.А. Аспекти аудиту доходів і витрат підприємства / М. А. Костів // Теорія і практика бухгалтерського обліку та аудиту: сучасний стан і напрямки удосконалення : матеріали наук.-практ. конф., 26–27 листоп. 2004 р. – Львів, 2004. – С. 126–130.
24. Краєвський В. М. Порівняльний аналіз підходів до інтеграції бухгалтерського обліку / В. М. Краєвський // Наук. вісн. Нац. аграр. ун-ту. – К., 2010. – Вип. 35. – С. 205–210.
25. Кривенко К.Т. Політична економія: [навч. посіб.] / Кривенко К.Т. – К.: КНЕУ, 2005.– 508 с.
26. Кулинич М.Б. Формування нових стратегій управління витратами / М. Б. Кулинич. // Наук. записки Нац. ун-ту “Острозька академія”. Серія : Економіка. – 2003. – Вип. 5. – С. 159–167.
27. Курило Г.М. Бухгалтерський і податковий облік витрат і їх вплив на фінансовий результат / Г. М. Курило // Наук. вісн. : зб. наук. праць Академії ДПС України. – Ірпінь, 2003 – № 1(19). – С. 98–108.
28. Курило Г.М. Облік фінансових результатів із застосуванням бухгалтерської інформаційної системи / Г. М. Курило // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці та бізнесі : II міжнар. наук.-практ. конф.: тези доп. – Ірпінь, 2005. – С. 269–275.
29. Курило Г.М. Особливості обліку та аудиту фінансових результатів діяльності промислових підприємств / Г. М. Курило // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2005. – № 9. – С. 44–48.

30. Курило Г.М. Особливості організації і ведення обліку витрат (доходу) з податку на прибуток / Г.М. Курило // Держава та регіони. – 2002.–№ 4. – С. 228–234.
31. Курило Г.М. Шляхи удосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / Г. М. Курило // Зб. наук. праць Черкас. держ. технол. ун-ту. Серія : Економічні науки. – ЧДТУ. – 2008. – № 4(7). – С. 108–116.
32. Лебедзевич Я.В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності / Я. В. Лебедзевич. // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2001. – № 15. – С. 155–161.
33. Лебедзевич Я.В. Основні тенденції визначення фінансового результату: історичний аспект / Я. В. Лебедзевич // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2009. – № 9. – С. 64–72.
34. Лебедзевич Я.В. Управління прибутком підприємства / Я. В. Лебедзевич // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економічні науки. – 2001. – № 14. – С. 142–145.
35. Любенко А.М. Економічна сутність форм і видів державного фінансового контролю. Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Податкова та фінансово-кредитна політика держави і механізми її реалізації в регіонах України. / А. М. Любенко // НАН України. Ін-т регіон. досліджень. – Львів : ДПА Друк, 2001. – Вип. 24 – С. 382–397.
36. Малов В.Н. Жан-Батист Кольбер – реформатор XVII века (1619–1683) / В.Н. Малов // Новая и новейшая история. – 2002. – № 3. – С. 259–260.
37. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку // Copyright. – International Accounting Committee. – 2003. – 810 с.
38. Міклуха О.Л. Облік та аналіз надзвичайних доходів і витрат: [монографія] / О. Л. Міклуха – Рівне : НУВГП, 2005. – 150 с.
39. Міклуха О.Л. Облікові аспекти класифікації надзвичайних витрат в залежності від джерел їх фінансування / О.Л. Міклуха // Вісн. УДУВГП. Економіка : зб. наук. праць. – 2003. – Вип. 6 (19). – С. 69–76.

40. Міклуха О.Л. Особливості організації обліку надзвичайної діяльності підприємства / О. Л. Міклуха // Вісн. УДУВГП. Економіка : зб. наук. праць. – 2004. – Вип. 4 (28). – С. 149–155.
41. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
42. Наказ Міністерства фінансів України “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Фінансові результати” від 31 берез. 1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
43. Наказ Міністерства фінансів України “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” від 31 берез. 1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
44. Наказ Міністерства фінансів України “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”” від 31 берез. 1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
45. Наказ Міністерства фінансів України “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати”” від 31 берез. 1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
46. Наказ Міністерства фінансів України “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”” від 31 берез. 1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
47. Наказ Міністерства фінансів України “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30 листоп 1999 р. № 291. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
48. Нечай П.Ю. Розмежування та взаємодія податкового та фінансового обліку / П. Ю. Нечай // Економіка: проблеми теорії та практики : міжвуз. зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2008. – Вип. 10. – С. 26–31.



49. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
50. 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.
51. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / О. Олійник – К. : Укр. консалтинг, 2001. – 256 с.
52. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Серія : Економічні науки. – 2007. – № 14. – С. 146–152.
53. Олійник О.В. Обґрунтування об'єктів обліку витрат діяльності / О.В. Олійник // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Серія : Економічні науки. – 2001. – № 15. – С. 113–119.
54. Олійник О.В. Поняття витрат в працях вчених економістів / О.В Олійник // Вісник ХДАУ. – 2001. – № 8. – С. 65–66.
55. Олійник О.В. Формування облікової політики щодо витрат підприємства / О.В. Олійник // Вестн. НТУ «Харьковский политехнический институт». – 2001. – Вып. 24. – С. 48–52.
56. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 9. – С. 5-10.
57. Пархоменко Н.М. Визначення прибутку у порівнянні з міжнародним законодавством / Пархоменко Н.М. // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДПУ, 2001. – Вип. 89. – С. 103–106.
58. Пархоменко Н.М. Методичні особливості визначення фінансових результатів / Н.М. Пархоменко // Технічний прогрес та ефективність

- виробництва : вісн. Харків. держ. політех. ун-ту. – 2006. – Вип. 122, ч. 3. – С. 65–67.
59. Перезовова І.В. Зміст операційної діяльності і порядок формування операційного прибутку / І.В. Перезовова // Вісн. нац. ун-ту «Львівська політехніка». Серія : Логістика. – 2001. – № 424. – С. 227–232.
60. Перезовова І.В. Механізм узгодження значень податкового прибутку і прибутку облікового та відображення у фінансовій звітності / І.Перезовова // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2003. – Вип. 1. – С. 136–144.
61. Перезовова І.В. Різниці між обліковим і оподатковуваним прибутком: класифікація та причини виникнення / І. В. Перезовова // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДПУ, 2002. – Вип. 126. – С. 55–64.
62. Перезовова І.В. Теоретичні засади економічної сутності категорії “прибуток” / І. В. Перезовова // Формування економічних відносин в умовах становлення ринку : зб. наук. праць ТАНГ. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – Вип. 5. – С. 27–39.
63. Перезовова І.В. Фінансовий результат діяльності підприємств: відмінності бухгалтерського та податкового обліку доходів / І. В. Перезовова // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль: наук. журн. ТАНГ. – Тернопіль, 2000. – Вип. 2. – С. 187-199.
64. Пишная Є. Особливості аудиту внутрішнього контролю та шляхи його вдосконалення в Україні / Є. Пишная // Тераудит. – 2008. – № 10. – С. 14–17.
65. Положення Кабінету Міністрів України “Про класифікацію надзвичайних ситуацій” від 15 лип. 1998 р. № 1099. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
66. Проданчук М.А. До методики визначення фінансових результатів у селянських (фермерських) господарствах / М.А. Проданчук // Економіка АПК. – 2002. – № 5(91). – С. 80–85.

67. 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.
68. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
69. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения / Д. Рикардо – М.: Антология экономической классики, 1993. – Т. 26.
70. Свідерський Д.Є. Відображення в обліку показників фінансової діяльності підприємств відповідно до нового Плану рахунків / Д.Є. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 40–46.
71. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
72. Сук П. Облік доходів та витрат майбутніх періодів / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – № 7. – С.8–11.
73. Сук П.Л. Відображення доходу в обліку та звітності / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2000 –№ 5. – С.18-20
74. Сук П., Сук Л. Облік доходів / П. Сук, Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – № 3 – С.13
75. Сук Л. Облік доходів і результатів діяльності / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. –2002. – №10. – С.2-23
76. 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.
77. Теорія бухгалтерського обліку: [монографія] / [Л. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]. – К. : Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
78. 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.

79. Уткіна Н.В. Метод нульового бюджетування як інструмент контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Н.В. Уткіна // Економіка. – 2007. – № 10. – С. 24–26.
80. Уткіна Н.В. Необхідність розрахунку та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства за нормами МСБО / Н. В. Уткіна // Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві : міжнар. наук. конф., 18–19 трав. 2006 р. – Тернопіль, 2006. – Ч. 2.– С. 236–245.
81. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [под ред. проф. Я. В. Соколова; пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
82. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методично обґрунтованим. / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – №6. – С.9–15.
83. Хомин П.Я. До методології бухгалтерського обліку і звітності / П. Я. Хомин, Р. П. Саблук // Економіка АПК. 2004. – №1– с.126-130
84. Хомин П.Я. Звітність про витрати виробництва та її облікове забезпечення потребують удосконалення / П. Я. Хомин // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку / Тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. 4-5 жовтня 2007р. – К.: КНЕУ, 2007. – с.167-170.
85. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11.– С. 7-302.
86. Шара Є.Ю. Напрями удосконалення аналітичного та синтетичного обліку доходів підприємства на основі МСБО / Шара Є.Ю. // Зб. наук. праць УФЕІ “Науковий вісник”. – 2006. – № 2. – С. 88–95.
87. Шара Є.Ю. Прибуток як економічна та обліково-аналітична категорія / Є. Ю. Шара // Зб. наук. праць УФЕІ “Науковий вісник”. – 2009. – № 1.– С. 120–125.

88. Шара Є.Ю. Принципи обліку фінансових результатів діяльності підприємств / Є. Ю. Шара // Наук. зб. “Наукові праці НДФІ”. – 1999. – № 8. – С. 45–50.
89. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития / Й. А. Шумпетер – М.: Прогресс, 1982. – 455 с.
90. Янок Д.А. Чинники, що впливають на методику бухгалтерського обліку фінансових результатів / Д. А. Янок // Україна наукова – 2003 : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Серія : Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – Т. 21.– С. 65–66.

## Додаток А

Таблиця А.1.

## Порядок визнання доходу згідно положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Вид доходу	Норматив на база	Визнання доходу
1. Дохід від реалізації товарів, робіт, готової продукції, Дохід від реалізації інших активів: Основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів Оборотних активів (придбаних не з метою для продажу) Фінансових інвестицій	П(С)БО 15 ”Дохід”	П.8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається з наявності всіх наведених нижче умов: покупцеві передані ризики і винагороди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар)  Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією; сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати пов’язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.
2. Дохід від реалізації послуг	П(С)БО 15”Дохід”	П.10. дохід пов’язаний з наданням послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.
3. Дохід внаслідок обміну на інші активи	П(С)БО 15”Дохід”	П23. Сума доходу за бартерними контрактами визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів  П.9. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.
4. Дохід внаслідок продажу за договорами комісії, агентськими угодами	П(С)БО 3 ”Звіт про фінансові результати”	П.17 У статті “Інші вирахування з доходу” відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів, що за договорами належить комітентам, принципалам.
5. Дохід внаслідок орендних операцій: – Операційна оренда – Фінансова оренда	П(С)БО 14 ”Оренда”	П.17. Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом  П.11 Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об’єкта фінансової оренди та теперішньої вартості вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка є фінансовим доходом орендодавця.
6. Дохід внаслідок передачі в користування нематеріальних активів	П(С)БО 15”Дохід”	Роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди

## Додаток А.1

## Продовження табл. А.1

Вид доходу	Нормативна база	Визнання доходу
7. Дохід від участі в капіталі	П(С)БО12 ”Фінансові інвестиції”	П.12 балансова вартість фінансових інвестицій збільшується на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку об’єкта інвестування за звітний період із включенням цієї суми до складу доходу від участі в капіталі.
8. Доходи, пов’язані з дивідендами за результатами фінансових інвестицій	П(С)БО 15 ”Дохід”  П(С)БО 12 ”Фінансові інвестиції”	Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату  П.7. Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями відображаються як фінансовий дохід інвестора.
9. Дохід внаслідок безкоштовно отриманих активів: оборотних активів; необоротних активів; грошових коштів		Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку порядок визнання доходу не встановлено
10. Дохід внаслідок цільового фінансування	П(С)БО 15”Дохід”	П.16 цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не буде підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування  П.17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов’язані з виконанням умов цільового фінансування.
11. Дохід внаслідок переоцінки (уцінки) необоротних активів фінансових інвестицій	П(С)БО 7 ” Основні засоби”  П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”  П(С)БО 12 ”Фінансові інвестиції”	П.20. У разі наявності (на дату проведення чергової останньої дооцінки об’єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об’єкта і втрат від зменшення корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об’єкту і відновлення корисності, сума останньої дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду.  П.23 У разі наявності (на дату проведення чергової останньої дооцінки об’єкта нематеріального активу) перевищення суми попередніх уцінок об’єкта і втрат від зменшення корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об’єкту і відновлення корисності сума останньої дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду.  П.10 ст. 12. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат .

## Додаток А.2

## Продовження табл. А.1

Вид доходу	Нормативна база	Визнання доходу
12. Дохід внаслідок визначення курсових різниць: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Операційна курсова різниця</li> <li>• Неопераційна курсова різниця</li> </ul>	П(С)БО 21 ”Вплив змін валютних курсів”	П.8 курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів. Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів.
13. Дохід внаслідок відшкодування визнаних витрат: відшкодування втрат по списаних запасах  Відшкодування раніше списаної дебіторської заборгованості  Сторнування залишку забезпечення на дату балансу	П(С)БО 9”Запаси”  П(С)БО 10 ”Дебіторська заборгованість”  П(С)БО 11”Зобов’язання”	П 27 після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості і доходу звітного періоду. П.9. сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів. П 18. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов’язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.
14. Дохід внаслідок операцій з фінансовими інструментами	П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”	П. 32 збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об’єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю визнається іншими доходами або іншими витратами П.36 зміни балансової вартості об’єкта хеджування внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.
15. Дохід з будівельних контрактів	П(С)БО 18 “Будівельні контракти”	П.3. доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. П.7 якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту.
16. Інші види доходу Визнання доходу від не погашеної кредиторської заборгованості	П(С)БО 11 ”Зобов’язання”	П.5 Якщо на дату балансу раніше визнане зобов’язання не підлягає погашенню то його сума включається до складу доходу звітного періоду.
17. Надзвичайні доходи	3 ”Звіт про фінансові результати”	Покриття втрат від надзвичайних подій



## Додаток Б

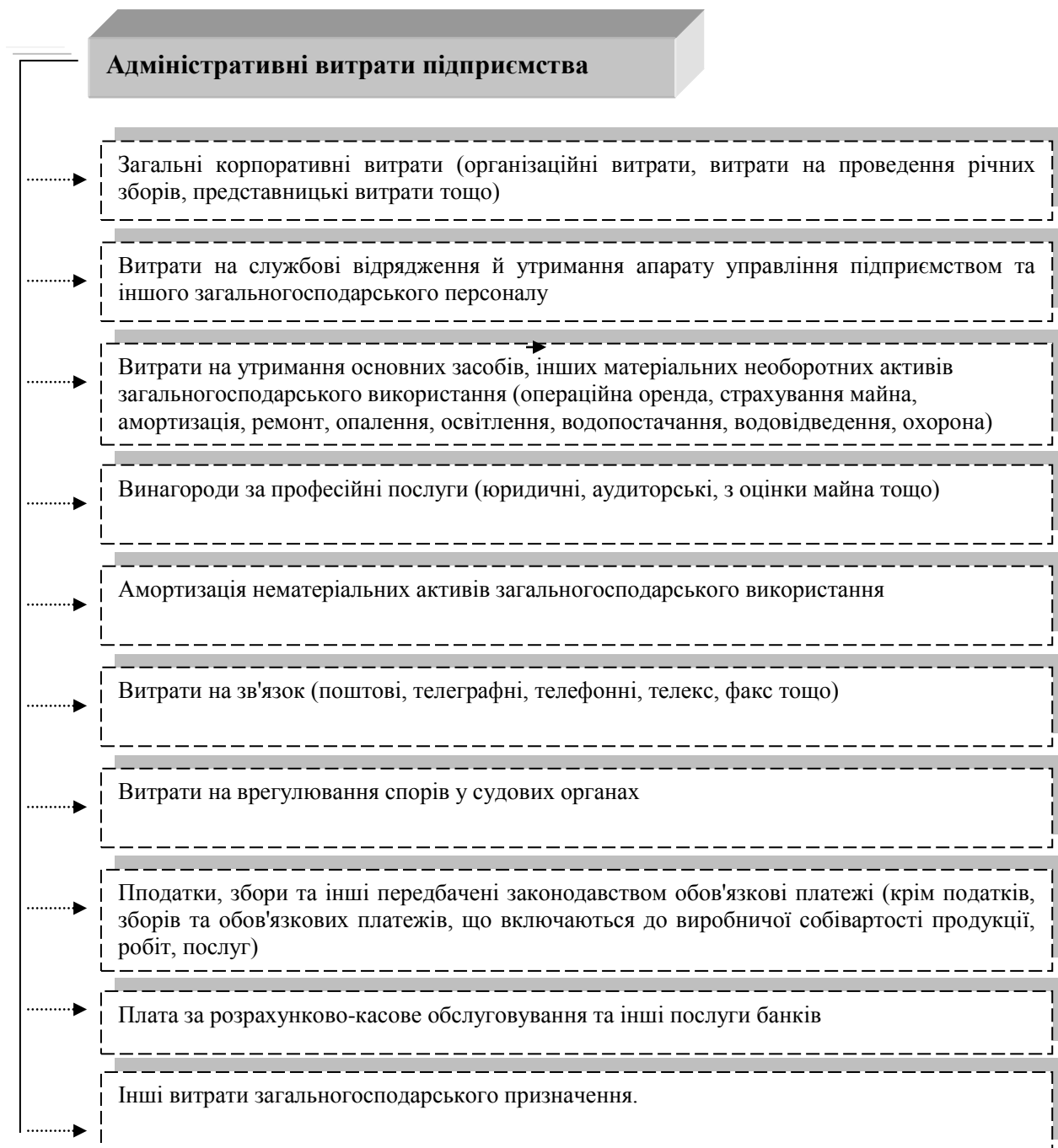


Рис. 1. Склад адміністративних витрат підприємства згідно з П(С)БО 16

## Додаток В

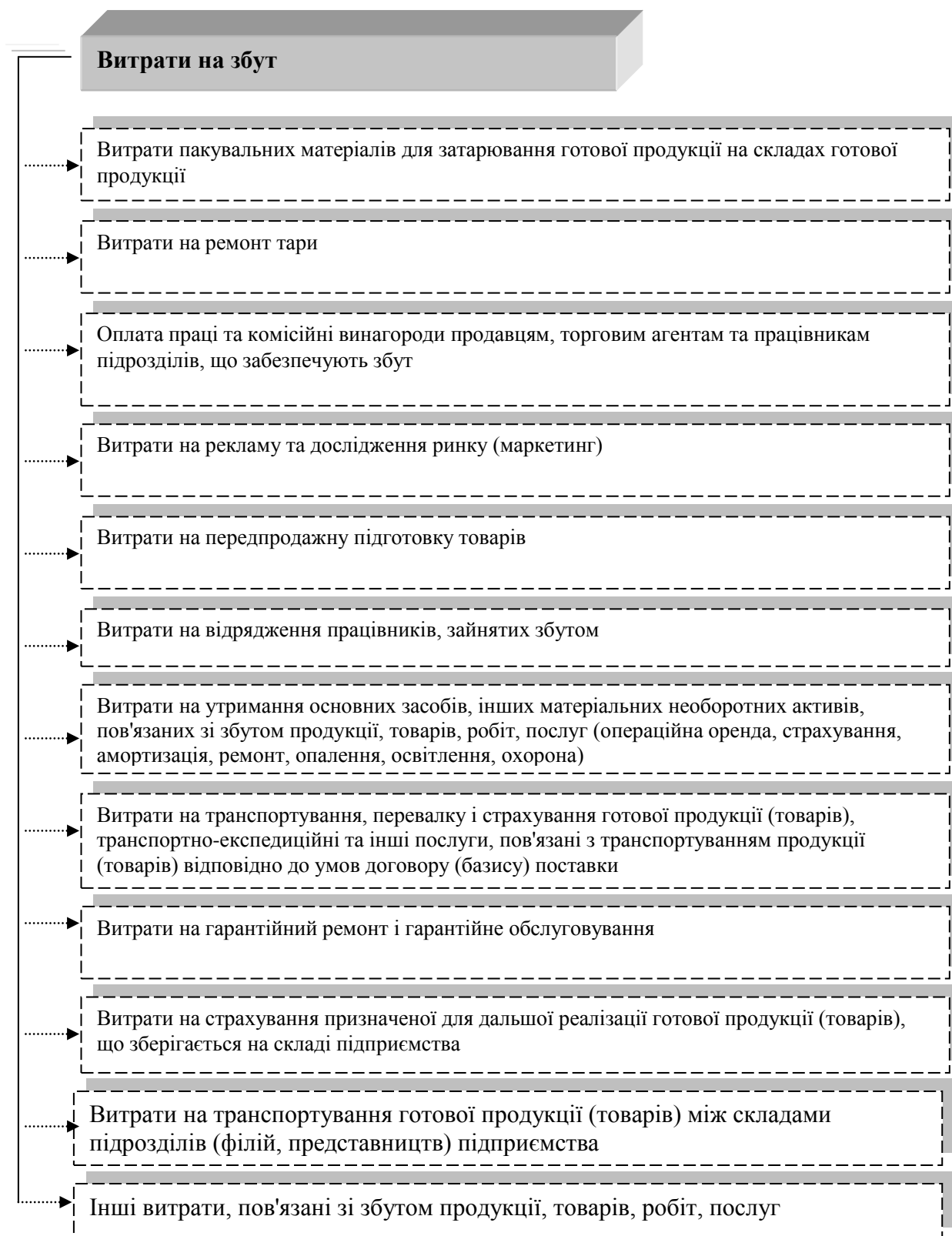


Рис. 1. Склад витрат на збут згідно з П(С)БО 16

## Додаток Г

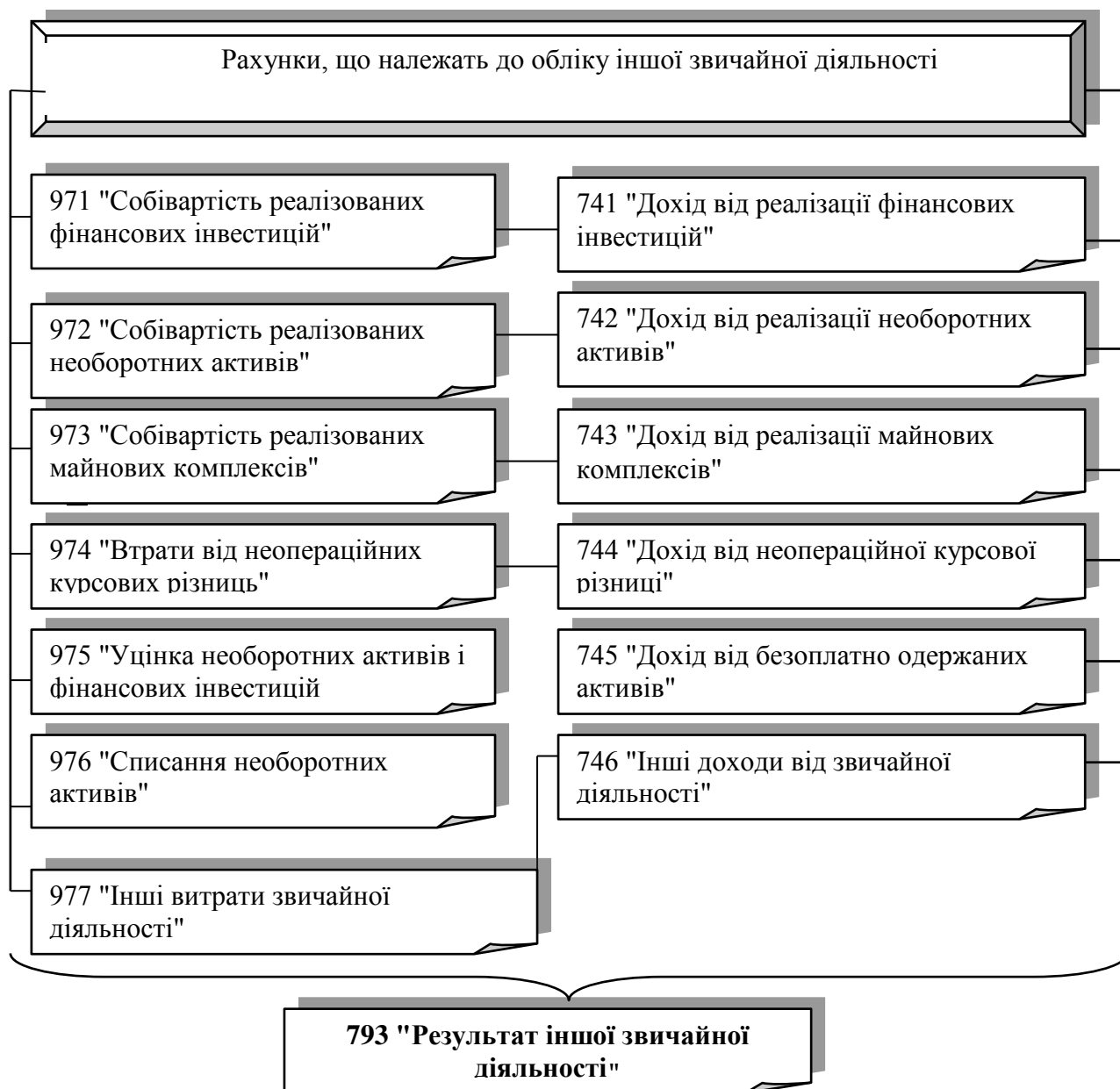


Рис. 1. Рахунки обліку доходів і витрат іншої звичайної діяльності

## Додаток Д

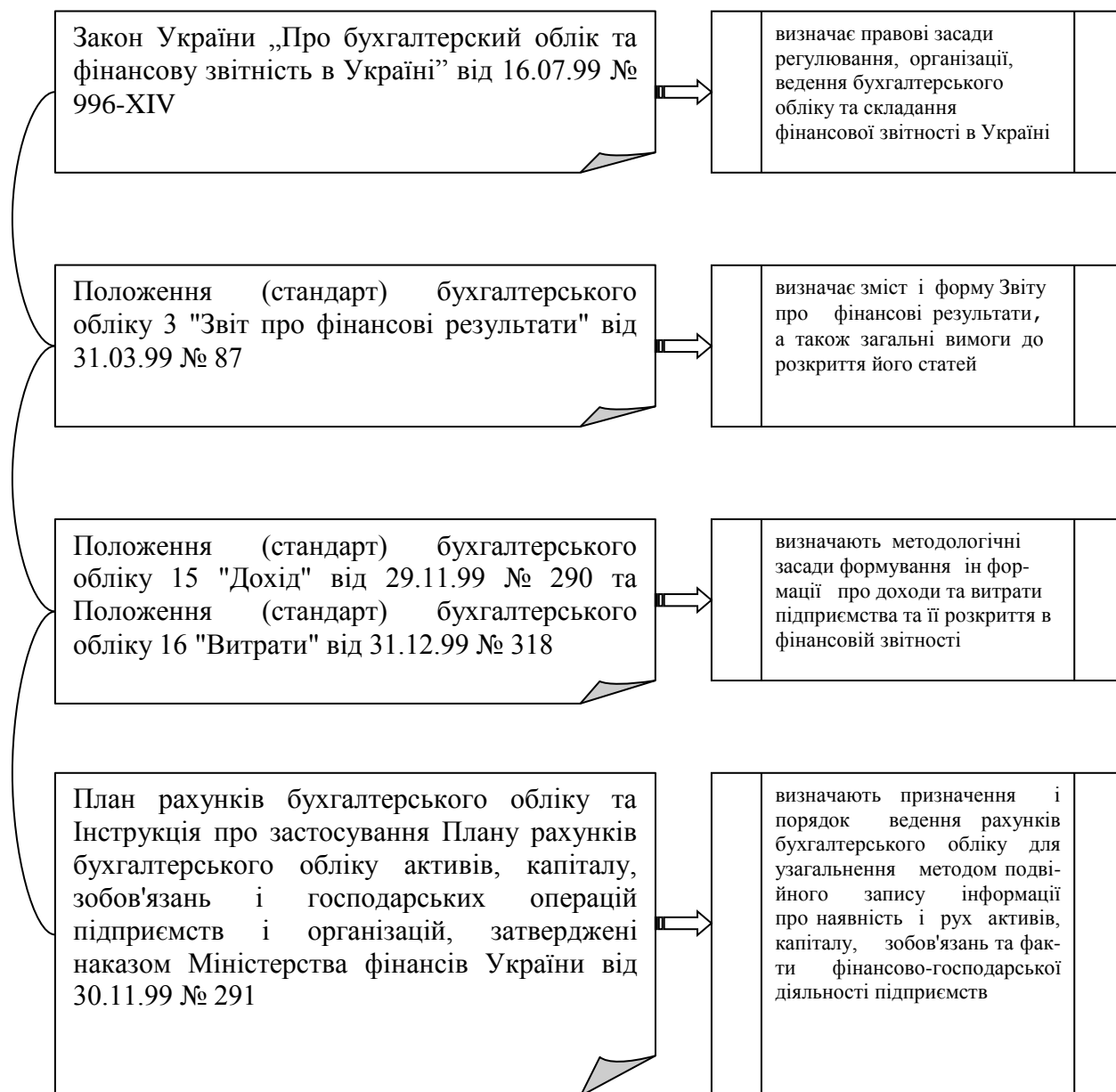


Рис. 1. Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства

## Додаток Е

Таблиця 1

Формат Звіту про прибутки та збитки за нормами ГААП

<b>Багатокроковий формат (Multi-Step Format)</b>	<b>Однокроковий формат (Single-Step Format)</b>
<b>Чистий дохід (Net Sales )</b>	<b>Чистий дохід (Net Sales )</b>
Собівартість реалізації (Cost of Sales)	Матеріали та інші витрати на виробництво (Materials and Production)
<b>Валовий прибуток (Gross Income)*</b>	Маркетингові та адміністративні витрати (Marketing and Administrative)
Збутові, загальні та адміністративні витрати (Selling, General and Administrative Expenses (SG&A))	Витрати на дослідження та розробки (Research and Development Expenses (R&D) )
<b>Чистий операційний прибуток (Operating Income* )</b>	Інші доходи та витрати (Other Income & Expenses)
Інші доходи та витрати (Other Income & Expenses)	<b>Чистий прибуток до оподаткування (Pretax Income)</b>
<b>Чистий прибуток до оподаткування (Pretax Income)*</b>	Податки (Taxes)
Податки (Taxes)	<b>Чистий прибуток (Net Income (after tax))</b>
<b>Чистий прибуток (Net Income (after tax))</b>	--

## Додаток Ж

	<b>Валовий дохід (Gross Turnover)</b>
	Акцизний збір (Excise Duty)
	Знижки (Discounts)
→	<b>Чистий дохід від реалізації (NET Turnover)</b>
	Змінні виробничі витрати (Variable Industrial Costs)
	Змінні логістичні витрати (Variable Logistics Costs)
→	<b>Маржинальний прибуток (MACO)</b>
	Маркетингові витрати (Marketing expenses)
	<b>Маржинальний прибуток, зменшений на маркетингові витрати (BRACO)</b>
	Комерційні затрати (Sales expenses)
→	<b>Комерційний прибуток (CORES)</b>
	Фіксовані виробничі та логістичні витрати (Fixed Industrial and logistics costs)
	Адміністративні витрати (Administrative expenses)
	Інші операційні доходи (Other operating income)
	Інші операційні витрати (Other operating expenses)
→	<b>Результат операційної діяльності до вирахування амортизації та податків (EBITDA)</b>
	Амортизація (Depreciation and Amortisation)
→	<b>Результат операційної діяльності до вирахування податків (EBIT)</b>
	Доходи та витрати за відсотками (Interest Income/Expenses)
	Доход за дивідендами (Dividend Income)
	Результат від курсових різниць (Foreign Exchange Gains/Losses)
	Інші чисті доходи (витрати) (Other net income/expenses)
→	<b>Рекурентний результат звичайної діяльності до оподаткування (EBT from ordinary activities before non recurring items)</b>
	Доходи та витрати за відсотками (Interest Income/Expenses)
	Доход за дивідендами (Dividend Income)
	Результат від курсових різниць (Foreign Exchange Gains/Losses)
	Інші чисті доходи (витрати) (Other net income/expenses)
→	<b>Результат звичайної діяльності до оподаткування (EBT from ordinary activities)</b>
	Поточний податок на прибуток (Current Income Tax)
	Відстрочений податок на прибуток (Deferred Income Tax)
→	<b>Чистий прибуток (NAT)</b>

Рис. 1. Управлінська модель Звіту про прибутки та збитки

## Додаток 3

Таблиця 1

## Методика розрахунку показників ділової активності підприємства

Показники	Оптим. значення	Сутність	Формула розрахунку
1	2	3	4
Коефіцієнт оборотності активів	↑	Чистий дохід (виручка) від реалізації / Середня сума активів	$\Phi.2 : \text{Стр.035} / \Phi.1: (\text{стр.280 гр.1} + \text{стр.280 гр.2})/2$
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	↑	Виручка від реалізації / Середня дебіторська заборгованість	$\text{Стр. 010 } \phi.2 / (\phi.1 \text{ гр.1} : \text{стр.150} + \text{стр.160} + \text{стр.170} + \text{стр.180} \text{ стр.190} + \text{стр.200} + \text{стр.210} + \phi.1 \text{ гр.2: стр.150} + \text{стр.160} + \text{стр.170} + \text{стр.180} \text{ стр.190} + \text{стр.200} + \text{стр.210})/2$
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	↑	Виручка від реалізації / Середня кредиторська заборгованість	$\text{Стр. 010 } \phi.2 / (\phi.1 \text{ гр.1} : \text{стр.520} + \text{стр.530} + \text{стр.540} + \text{стр.550} + \text{стр.560} + \text{стр.570} + \text{стр. 580} + \text{590+ стр.600} + \phi.1 \text{ гр.2: стр.520} + \text{стр.530} + \text{стр.540} + \text{стр.550} + \text{стр.560} + \text{стр.570} + \text{стр. 580} + \text{590+ стр.600} )/2$
Доля дебіторської заборгованості в активах		Дебіторська заборгованість / Сума активів*100	$\Phi.1 : (\text{Стр.150} + \text{стр.160} + \text{стр.170} + \text{стр.180} + \text{стр.190} + \text{стр.200} + \text{стр.210} / \text{стр.280}) * 100$
Процентне співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості	↑ до 100, > 150 – крит. знач-ня	Дебіторська заборгованість / кредиторська заборгованість *100	$\Phi.1 : (\text{Стр.150} + \text{стр.160} + \text{стр.170} + \text{стр.180} + \text{стр.190} + \text{стр.200} + \text{стр.210} / \text{стр.520} + \text{стр.530} + \text{стр.540} + \text{стр.550} + \text{стр.560} + \text{стр.570} + \text{стр. 580} + \text{стр. 590} +$

## Додаток И

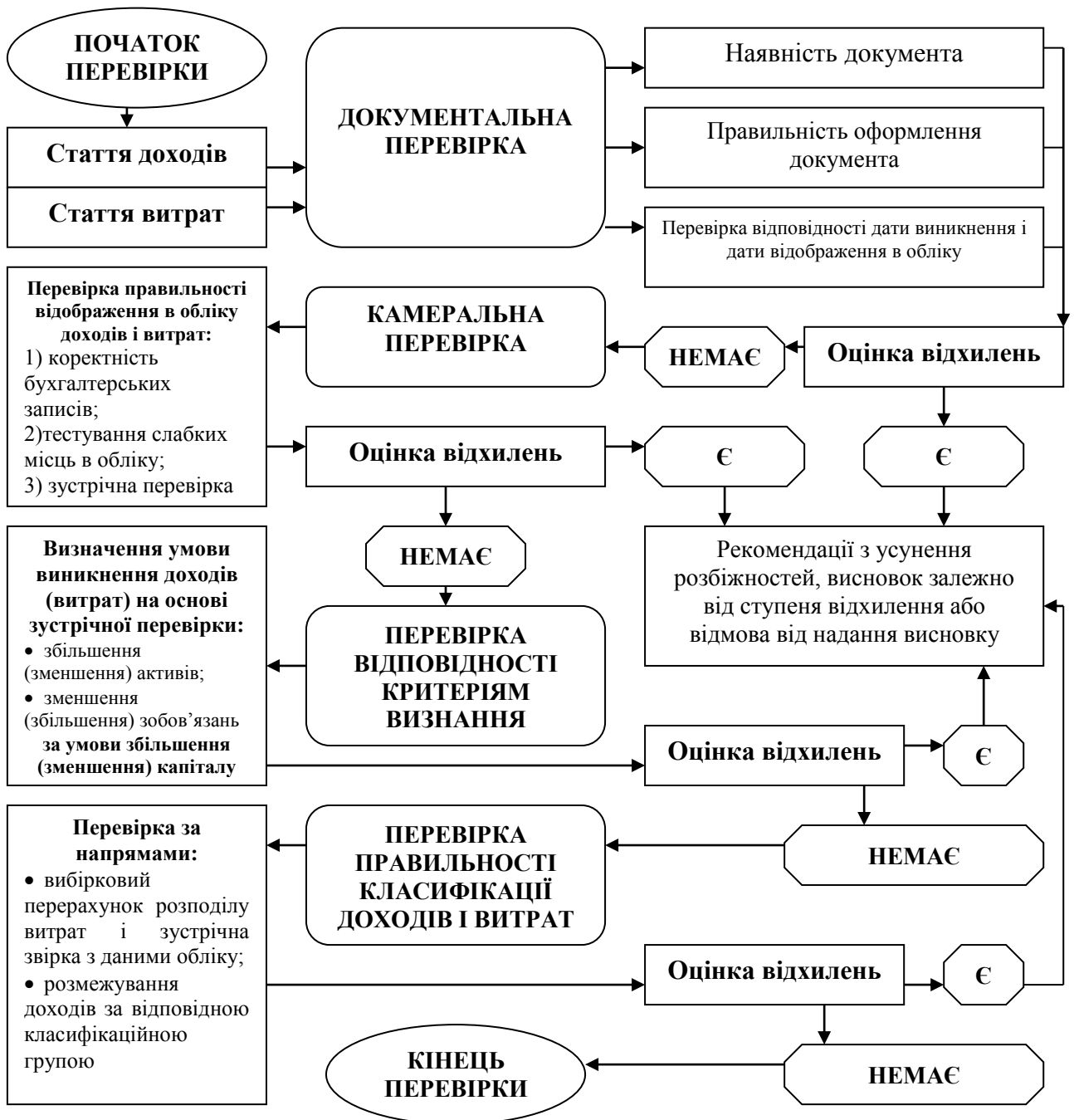


Рис. 1. Алгоритм аудиторської перевірки правильності відображення в обліку доходів і витрат підприємства



Додаток К

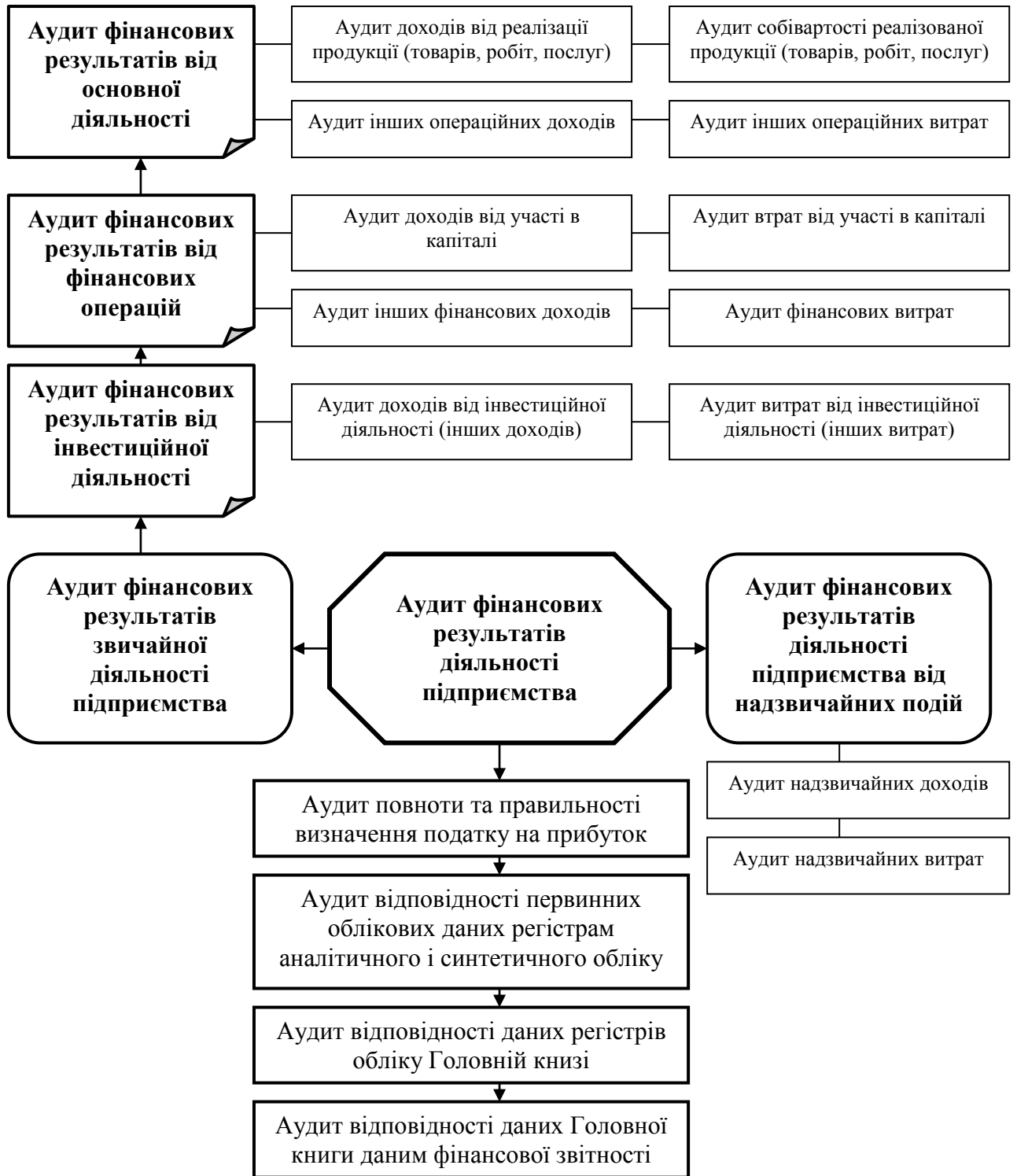


Рис. 1. Модель аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”