

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Методика організації бухгалтерського обліку та аудит
фінансових результатів»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Дугар В. О.
Керівник: Тютюнник С. В.
Рецензент: Білоус В. І.

Полтава - 2022 року

ЗМІСТ

ВСТУП	стор. 3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	8
1.1. Економічний зміст обліку фінансових результатів діяльності підприємств	8
1.2. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств	13
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	18
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	18
2.2. Синтетичний та аналітичний облік фінансових результатів діяльності	30
2.3. Формування фінансової звітності на основі таксономії за міжнародними нормами	36
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	39
3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиторського дослідження	39
3.2. Методика аудиту фінансових результатів діяльності підприємства	41
3.3. Узагальнення та оформлення результатів аудиту	49
ВИСНОВКИ	53

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Забезпечення економічного розвитку вітчизняної економіки, яка перебуває під впливом воєнної агресії, але пов'язане з вирішенням питання підвищення фінансових результатів (прибутків) діяльності підприємств на основі своєчасного аналітичного оцінювання впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Чітка побудова бухгалтерського обліку доходів та витрат відповідно до змін, що відбуваються в їх організації й техніці ведення обліку в умовах воєнного стану, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, іншої звітності підприємств України.

Недостатньо уваги приділялося обґрунтуванню методичних принципів, відповідно до яких визначаються такі категорії, як прибуток і збиток. Серйозного вдосконалення потребує існуюча класифікація фінансових результатів та їх складових для забезпечення користувачів оперативною й достовірною інформацією.

На сьогодні виникає нагальна потреба в оцінюванні фінансових результатів діяльності підприємств України через призму військових дій, розкрадання окупантами майна українських сільськогосподарських товаровиробників, із визначенням динамічних змін щодо величини податкових впливів, змісту та розкриттю інформації про доходи і витрати основної діяльності, інші сукупні доходи звітного періоду, інші витрати та величини фінансового результату (прибуток або збиток) підприємства.

Більшість наукових розробок теоретичного й прикладного характеру, що стосуються фінансових результатів діяльності підприємств, містять обґрунтування методологічних і певних методичних аспектів адаптації існуючої системи формування та розподілу прибутку до умов початку воєнних дій.

Зокрема, цим питанням присвячено наукові праці таких вчених, як: Г. М. Азаренкова, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк, В. М. Гринькова, Т. М. Журавель, А. Г. Загородній, В. О. Коюда, Р. М. Михайленко, Г. О. Партин, А. М. Поддєрьогін, Р. А. Слав'юк, О. С. Філімоненков, Я. В. Соколова, Ю. А. Верига. Проблеми автоматизації обліку і аудиту знайшли відображення у працях вітчизняних та зарубіжних дослідників: Ф. Ф. Бутинця, С. В. Івахненко, В. П. Завгороднього, О. П. Ільїної, Р. Ентоні, Г. В. Савицької.

В контексті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами та наявності великої кількості змін у законодавчому забезпеченні виникає ряд питань з організації та методології обліку і аудиту фінансових результатів підприємств, які вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямів їх удосконалення. Зокрема, це питання облікової політики та її впливу на фінансові результати діяльності підприємств; усунення існуючих протиріч у класифікації витрат діяльності підприємств; удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку фінансових результатів діяльності підприємств та методичних підходів до аудиту фінансових результатів.

Мета дослідження. Дослідити теоретичні та практичні питання організації обліку та аудиту процесу реалізації продукції на підприємстві. Розробити рекомендації, щодо ефективності управління процесу реалізації. Розглянути проблеми порушень під час аудиту та знайти вирішення найактуальніших порушень.

Завдання дослідження. Метою дослідження передбачаються наступні завдання з організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства:

- вивчення організаційно-економічної структури підприємства, основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства;
- ознайомлення із економічною природою складових формування фінансових результатів на досліджуваному підприємстві;

- систематизувати положення нормативно-законодавчої бази щодо обліку фінансових результатів, вивчити порядок ведення обліку фінансових результатів на підприємстві;
- вивчення практики, методики обліку і аудиту прибутків і збитків та оподаткування прибутку на досліджуваному підприємстві;
- дослідження та вдосконалення аудиторського процесу з формування фінансового результату господарювання та його оподаткування;
- аналіз діючих на практиці комп'ютерних технологій та удосконалення застосування комп'ютерних технологій в обліку та аудиті фінансових результатів та оподаткуванні прибутку;
- розробити систему заходів, спрямованих на вдосконалення організації обліку доходів і витрат діяльності підприємства, що призведе до покращення стану обліку фінансових результатів.

Об'єкт дослідження теоретико-методичні засади, організація бухгалтерського обліку, аудит фінансових результатів діяльності в ХХХ.

Предметом дослідження є облікові процедури відображення господарських операцій, основи обліку та забезпечення обліково-аналітичного контролю процесу визначення фінансових результатів діяльності.

Наукова новизна одержаних результатів. Новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку, і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств.

Наукову новизну дослідження визначають такі основні його результати:

обґрунтовано:

- запропоновано удосконалити структуру плану рахунків для підприємства із впровадженням відповідних змін в субрахунки до рахунка обліку 79 «Фінансові результати»;
- запропоновано удосконалити структуру Наказу про облікову політику, яка буде підтверджувати достовірність, надійність та повноту інформаційного

забезпечення діяльності підприємства.

набули подальшого розвитку:

- одержали подальший розвиток підходи до запровадження маркетингового аудиту, як покращення елементу обліку процесів реалізації продукції та визнання результатів, що підвищують оперативність обробки облікової інформації та ефективність її використання в управлінні сільськогосподарськими формуваннями;

- процедури аудиту фінансових результатів, через розробку та узагальнення робочих документів аудитора, на етапі контрольно-аналітичної роботи в ході складання Анкети вивчення облікової політики підприємства.

Методи дослідження. У роботі використовувалися загальнонаукові (спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція і дедукція) та специфічні методи дослідження. Теоретико-методологічною основою роботи є діалектичний, логічний, порівняльний, системний і історичний методи наукового дослідження. У процесі дослідження запланованих питань автором використовувалися висновки вчених, які займалися загальними проблемами економічної політики держави.

Практичне значення одержаних результатів. Проведені дослідження підтверджують важливість питань організації обліку, оподаткування, внутрішнього аудиту, оскільки він займає вагоме місце в господарській діяльності підприємства.

В результаті вивчення процесів внутрішнього контролю, зокрема таких ділянок, як розрахунки з покупцями і замовниками та реалізації товарів, особливості полягають у наступному: важливо визначати порядок та етапи проведення внутрішнього контролю розрахунків з покупцями і замовниками та реалізації товарів для уникнення ймовірних порушень ведення фінансового обліку та аналітичного забезпечення потрібної інформації для прийняття управлінських рішень щодо ефективного розвитку діяльності підприємств.

Апробація результатів дослідження. Підсумки наукового дослідження мали розробки на IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю), м. Полтава.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези: 1. «Економічна суть податку на додану вартість», за результатами Всеукраїнської науково-практичної конференції - Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 27 жовтня 2022р. Полтава, 2022. 1496 с.; 2. Методика аудиту «Звіту про фінансові результати» - Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін : матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю) (м. Полтава, 21 жовтня 2021 р.) / за ред. Пилипенко К. А. Полтава : ПДАУ, 2021. С. 433-437.; 3. Оцінки маркетингового аудиту системи збуту підприємств - Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Полтава, 14-15 квітня 2022 р. С. 126-128.; 4. Особливості обліку та оподаткування бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності - Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін : Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 27 жовтня 2022 р. С. 737-739.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічний зміст обліку фінансових результатів діяльності підприємств

Фінансовий результат господарської діяльності, а саме його позитивне значення, тобто прибуток має дуже важливе значення в показниках діяльності підприємства, а отже й потребує великої уваги в обліку, аналізі та контролі, оподаткуванні та аудиті.

Результат фінансово-господарської діяльності визначається на завершальній стадії виробництва і збуту. Складність і різноманітність цього поняття обумовлюється можливістю його трактування в різних аспектах [61]:

- економічному;
- правовому;
- бухгалтерському;
- податковому.

З економічної точки зору результат діяльності підприємства розглядається як прибуток, сутність якого здебільшого зводиться до його визначення як складової частини чистого грошового потоку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків та обов'язкових платежів [46].

Економічна сутність прибутку полягає в його функціях:

- оціночній, яка характеризує кінцевий результат діяльності підприємства;
- розподільчій, ще характеризує прибуток як інструмент розподілу чистого доходу;
- стимулюючій, що характеризує прибуток як стимулюючий фактор діяльності власників підприємства та заохочувальний засіб належної роботи найманого персоналу [43].

Різноманітність економічного визначення поняття «фінансовий результат» потребує його систематизації за різними класифікаційними ознаками. Проаналізувавши основні нормативні акти, які є основою для здійснення діяльності підприємства, можна сказати, що законодавство України щодо змісту та повноти відображення інформації про прибутки і збитки не досконало розглянуті в правовій базі України: між різними нормативними актами існують не врегульовані суперечності, що ускладнюють працю працівників бухгалтерії і спричиняють помилки [62].

Зростання фінансового результату дає можливість підприємству для самофінансування, розширення виробництва та зміцнення фінансових відносин з партнерами.

Для того, щоб визначити роль та значення показників фінансового результату необхідно звернутися до наукових праць відомих вчених, які займалися дослідженням цього питання та проаналізувати трактування даної категорії. У табл. 1.1 наведено визначення поняття «фінансовий результат», які згруповані автором із відповідних наукових шкіл.

Таблиця 1.1

**Теоретичні підходи до визначення сутності поняття
«фінансовий результат»**

Автор	Визначення автора
Бутинець Ф.Ф., Чебанова М. С., Василенко С. С.	Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у фінансовому звіті. Прибуток або збиток підприємства
Борисов А. Б.	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу. Визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді
Кондраков Н. П.,	Відображає зміну власного капіталу за визначений період в результатів виробничо-фінансової діяльності підприємства

Автор	Визначення автора
Лондар С. Л., Тимошенко О.В.	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період
Мочерний А.Д.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках
Опарін В. М.	Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток. Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат
Пушкар М.С.	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності підприємства
Скасюк Р. В.	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства
Ткаченко Н.М., Худолій Л. М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності підприємства Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством

Аналізуючи наведені визначення категорії «фінансовий результат» можна зробити висновок, що такі наукові діячі як Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. та Ткаченко Н.М. визначають поняття «фінансовий результат» як співставлення доходів та витрат підприємства за окремий проміжок часу. Наукові діячі Мочерний А.Д. та Пушкар М.С. визначають поняття «фінансовий результат» як грошову форму підсумків діяльності підприємства, яка виражена в прибутку або збитку. На нашу думку фінансові результати – це показник ефективності діяльності підприємства за певний проміжок часу, який має вираження в таких показниках, як прибуток(збиток) [5, 6, 74].

Дуже часто в науковій літературі можна зустріти зрівняння понять «фінансові результати» та «прибуток». Проте, категорія фінансові результати має ширше значення. Саме тому, прибуток є відображенням двох форм, що визначає ефективність діяльності підприємства за певний проміжок часу.

Прибуток являє собою оцінку діяльності підприємства, тому процес формування прибутку, як результату роботи підприємства, що має відображення в обліку та звітності суб'єкта господарювання, залежить від порядку визначення результату, тобто визначення загальновиробничих витрат, калькулювання собівартості продукції, економічна вигода від ведення фінансових операцій та інших [12].

Визначення прибутку – це кінцевий результат поточної діяльності підприємства за певний період часу, який може бути визначений двома способами: згідно теоретичної бази динамічного балансу та статичного балансу. За допомогою першого засобу визначення доходів та витрат дає можливість встановити фінансовий результат за відповідний період часу. Згідно з концептуальними засадами другої теорії головним завданням бухгалтерського балансу є надання інформації про можливість суб'єкта господарювання погасити свої зобов'язання [11].

Пріоритетним для статичної балансової теорії є визначення вартості чистого майна (вартість майна суб'єкта господарювання за вирахуванням вартості його заборгованостей третім особам). Якщо вартість чистого майна на кінець звітного періоду перевищує його вартість на початок звітного періоду, то діяльність такого суб'єкта господарювання протягом звітного періоду вважалась прибутковою. За цим засобом використання даних може здійснюватися за рахунок Балансу (Звіту про власний капітал) (форма №1). Для більш детальної інформації про порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства складають Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2) [9].

У сучасних умовах господарювання велике значення має нормативно-правова база, адже саме завдяки їй підприємство регулює методiku визначення фінансового результату. Як кінцевий результат діяльності прибуток визначають, як різницю між доходами від господарської діяльності та витратами на виробництво та реалізацію товарів.

Для нормального функціонування підприємства в ринковому середовищі треба забезпечувати необхідний рівень прибутковості. Якщо підприємство має нестабільну динаміку, щодо прибутку, то це говорить про неефективність управлінських рішень. Для аналізу роботи підприємства використовують дані бухгалтерського обліку. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2) являє собою головне джерело інформації про формування прибутку. Там розкриваються статті, в яких подано формування фінансового результату [8].

Діяльність підприємства за певний період може бути збитковою. У цьому випадку сума збитків має відобразитися на окремому субрахунку та списуватися за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, але якщо його недостатньо, тоді за рахунок додаткового чи резервного капіталу, який є у підприємства. У випадку, коли немає додаткових джерел для погашення заборгованості, тоді непокритий збиток відображають в дужках у складі власного капіталу, щоб вираховувати із загального підсумку.

Для забезпечення прибутковості підприємства, отримання задовільного прибутку на підприємствах існує поточний контроль за виконанням усіх етапів. Тобто, аналіз поточного стану підприємства, вплив внутрішніх факторів та зовнішніх, які впливають на зміну результатів господарської діяльності, розрахунок планових показників прибутковості, моніторинг конкретних етапів для досягнення запланованих цілей [19].

Визначення фінансового результату в сучасних системах бухгалтерського обліку України подано в додатку А.

Дуже важливо правильно проаналізувати, внутрішнім користувачам та зовнішнім, попередні зміну у фінансових результатах, зробити висновки. Звіт про фінансові результати дає можливість зробити оцінку діяльності для забезпечення ефективного використання ресурсів та для досягнення економічної ефективності підприємства, оцінити ступінь ризику недосягнення конкретних завдань. Якщо підприємство має цілі збільшувати обсяги продажів,

прискорювати темпи зростання розвитку, привласнювати більшу частку ринку, тоді метою формування фінансових результатів мають бути заходи, які направлені на зростання темпів росту підприємства. Для стабілізації та беззбиткової діяльності підприємства, де є низький рівень рентабельності, управління фінансовими результати повинно бути направлене на досягнення платоспроможності підприємства, тобто такої суми, яка покриває усі витрати на поточну діяльність.

1.2. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств

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

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду. За цим підходом порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів.

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток. У більшості країн світу чистий прибуток є ключовим показником фінансових результатів підприємства [13].

В рамках світових досліджень запропоновано та досліджено три концепції його розрахунку (табл. 1.2). Саме ці підходи закріплені у основних вітчизняних

нормативних документах, зокрема у НП(С)БО 1, НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню, яким передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці [38, 39, 47].

Таблиця 1.2

Основні світові концепції розрахунку чистого прибутку

№ з/п	Назва концепції	Основні характеристики та особливості концепції
1	Синтаксична	Доходи і витрати визнаються в міру здійснення господарських операцій з дотриманням класифікації за видами діяльності для їх постійного порівняння. Впровадження національних П(С)БО враховує цей підхід і трансформує систему визначення й відображення прибутку у звітності.
2	Семантична	Досліджуються можливості використання показника прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства за допомогою фінансових коефіцієнтів і максимізації його в певних умовах ринку.
3	Прагматична	Вивчаються процеси прийняття рішень та прогнозуванням майбутньої діяльності підприємства. З огляду на це, показник прибутку – необхідний елемент процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу і оцінки ризику інвестицій. При цьому постає проблема його оцінки, вибір якої залежить від мети прогнозу і його користувачів. Для прогнозування структуру прибутку у багатьох випадках найчастіше використовується теперішня вартість як найбільш прийнятна.

Так, за НПСБО передбачено оновлений перелік показників, зокрема: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід. Відповідно до НП(С)БО 1, який не передбачає відображення надзвичайних фінансових результатів з Плану рахунків виключено відповідні рахунки, але не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення [72].

На сьогоднішній день нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять

класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей. На нашу думку, класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищать аналітичність отриманої інформації.

Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями і спрямована на те, щоб власники, які відлучені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудиторії [5].

Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені [6, с. 143]. Визначення доходу у кожній з країн відбувається відповідно до власних нормативних документів, але обов'язково є присутніми два спільні критерії: сума доходу може бути достовірно визначена, очікується надходження майбутніх економічних вигід.

Досліджуючи облік фінансових результатів, спостерігаємо існування безліч дискусійних питань, зокрема, на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формування фінансових результатів. Тобто у нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються. Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Самохін Л.В. вважає те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність. Схематичне зображення рахунка наведено в додатку Б.

Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення, які запропоновані не одними науковцями [58]:

– до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку:

7911 «Результат від операційної діяльності»;

7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;

– до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку:

7921 «Результат від інвестиційної діяльності»

7922 «Результат від фінансової діяльності».

Згідно із НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності. Для того щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка.

Отже, фінансовий результат на сьогоднішній день розглядають з декількох точок зору – як:

- 1) зміна величини (приросту чи зменшення) власного капіталу,
- 2) результат зіставлення доходів і витрат,
- 3) прибуток або збиток, тобто форма вираження фінансового результату),
- 4) результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво і реалізацію продукції),
- 5) зміна величини чистих активів підприємства,
- 6) додаткова вартість, створена у процесі виробництва та здійснення операцій фінансово – кредитного характеру,
- 7) ціна капіталу та інших виробничих факторів.

Порівняння основних даних національного та міжнародного стандартів з регулювання порядку складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) подано в додатку В.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Досліджуване підприємство ХХХ. Економічна діяльність – вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, овочів, інших однорічних і дворічних культур, фруктів, ягід, плодових дерев, пряних, ароматичних і лікарських культур, виробництвом і продажем насіння й саджанців для відтворення. Основним продуктом на даний момент є морква. Компанія має повний цикл виробництва продукції: від посадки і вирощування моркви до упаковки кінцевого продукту. Основний напрям господарства є рослинництво, а саме культури: соняшник, соя, кукурудза. В овочівництві основним продуктом на даний момент є виробництво моркви.

Основні показники економічного потенціалу та результатів діяльності ХХХ за 2019-2021 рр. наведені в табл. 2.1.

Для їхнього розрахунку використана інформація фінансової звітності підприємства (додатки Г, Д, Е).

Таблиця 2.1

Основні показники економічного потенціалу та результатів діяльності ХХХ за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			2021 р. у % до 2019 р.
	2019	2020	2021	
Середньорічна чисельність працівників, осіб	112	167	151	134,8
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	197665	204934	272947	138,1
Коефіцієнт зносу основних засобів (на кінець року)	0,351	0,414	0,348	99,1
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	174769	245543	356392	у 2,0 р. б.
з них: оборотні виробничі фонди	49124	81275	116104	у 2,4 р. б.

фонди обігу	125645	164268	240288	191,2
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	0,546	0,931	1,020	186,8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	95394	228679	363548	у 3,8 р. б.
Чистий прибуток, тис. грн	15386	24590	165965	у 10,8 р. б.
Рентабельність діяльності, %	16,6	11,9	83,5	+66,9
Гроші та їх еквіваленти (на кінець року), тис. грн	8	239	326	у 40,8 р. б.
Коефіцієнт платоспроможності	0,000	0,001	0,001	×
Коефіцієнт автономії	0,406	0,345	0,475	117,0

Як бачимо, в 2021 р. порівняно з 2019 р. середньорічна чисельність працівників підприємства збільшилася на 34,8 %, а середньорічна вартість основних засобів зросла на 38,1 %, що є ознакою нарощування виробничого потенціалу. Рівень зношеності основних засобів за три роки практично не змінився і в 2021 р. становив 34,8 %.

Середньорічна вартість оборотних активів збільшилася у 2 рази, а в їх складі оборотні виробничі фонди зросли в 2,4 раза, фонди обігу – на 91,2 %, що зумовило поліпшення структури оборотного капіталу на користь майнових ресурсів. Коефіцієнт оборотності оборотних активів збільшився на 86,8 %, що свідчить про суттєве прискорення їх оборотності.

Випереджальне збільшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (у 3,8 раза) порівняно зі зростанням витрат забезпечило збільшення чистий прибутку в 2021 р. порівняно з 2019 р. у 10,8 раза, а також підвищення рентабельності господарської діяльності з 16,6 до 83,5 %.

Значення коефіцієнта платоспроможності (близько 0) свідчить про низький рівень платіжних можливостей підприємства. Водночас підвищення коефіцієнта автономії з 0,406 у 2019 р. до 0,475 у 2021 р. характеризує позитивну динаміку фінансової стійкості підприємства з огляду на забезпеченість власним капіталом. Отже, в цілому має місце переважно позитивна динаміка основних показників економічного потенціалу, результатів та ефективності фінансово-господарської діяльності ХХХ за період 2019-2021 рр.

Для більш детальної характеристики фінансово-економічного стану підприємства використаємо такі напрями досліджень: майновий стан (структура і динаміка майна та джерел формування капіталу), платоспроможність, фінансові результати, фінансова стійкість та рентабельність діяльності [17].

Горизонтальний і вертикальний аналіз складу, структури і динаміки майна (активів) XXX проведений в додатку Ж.1 за інформацією форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2019-2021 рр. Результати горизонтального і вертикального аналізу майна свідчать про наявність як позитивних, так і негативних характеристик майнового стану XXX за інформацією активу балансу.

Так, у 2021 р. порівняно з 2019 р. вартість майна збільшилася на 331337 тис. грн, або 85,2 %, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства. При цьому необоротні та оборотні активи зросли відповідно на 104957 тис. грн (60,4 %) та 221699 тис. грн (у 2 рази) (рис. 2.1).

Результатом такої динаміки стало зниження частки необоротних активів у майні з 44,7 % у 2019 р. до 38,7 % у 2021 р. та, відповідно, підвищення частки оборотних активів – із 55,3 до 60,6 %.

Необоротні активи представлені насамперед основними засобами, вартість яких збільшилася на 89442 тис. грн, або 70,7 %, що свідчить про поліпшення матеріальних умов для розширення основної діяльності. У складі необоротних активів збільшилися також незавершені капітальні інвестиції (на 15504 тис. грн, або 37,1 %), а довгострокові біологічні активи не змінилися (5496 тис. грн).

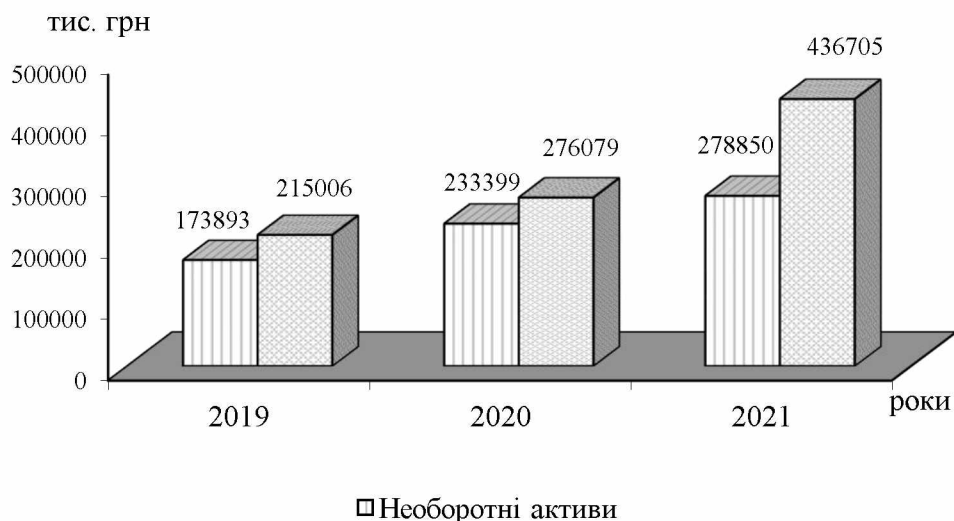


Рис. 2.1. Динаміка необоротних та оборотних активів ХХХ за 2019-2021 рр. (станом на кінець року)

Серед видів оборотних активів спостерігається збільшення запасів – на 55810 тис. грн (45,5 %), у тому числі виробничих запасів – на 15155 тис. грн (76,3 %), незавершеного виробництва – на 54502 тис. грн (у 2,3 раза). Водночас залишки готової продукції і товарів зменшилися на 13847 тис. грн (22,6 %) завдяки підвищенню ефективності збутової діяльності. Поточна дебіторська заборгованість у 2021 р. порівняно з 2019 р. зросла на 141781 тис. грн (у 2,7 раза), її частка в майні підвищилася з 22,0 до 31,5 %, що свідчить про погіршення стану розрахунків підприємства з дебіторами. Гроші та їх еквіваленти зросли з 8 до 326 тис. грн, або в 40,8 раза, але цього не достатньо для висновку про платоспроможність підприємства.

Для оцінки змін у майновому стані ХХХ за інформацією пасиву балансу проведемо аналіз складу, структури та динаміки джерел формування капіталу за 2019-2021 рр. (додаток Ж.2).

Отже, в 2021 р. порівняно з 2019 р. власний капітал підприємства зріс на 184034 тис. грн (у 2,2 раза), а зобов'язання і забезпечення – на 147303 тис. грн (63,8 %) (рис. 2.2). Така динаміка складових пасиву балансу зумовила підвищення частки власного капіталу в джерелах формування капіталу з 40,6 до

47,5 % (на 6,9 в. п.) за рахунок відповідного зростання частки нерозподіленого прибутку.

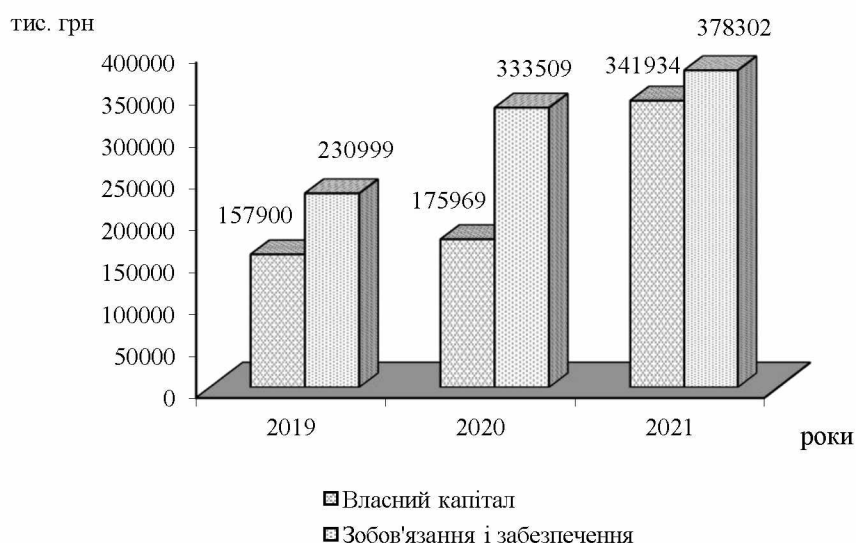


Рис. 2.2. Динаміка власного капіталу та зобов'язань і забезпечень
XXX за 2019-2021 рр. (станом на кінець року)

Зменшилася залежність підприємства від довгострокових зобов'язань і забезпечень на 269 тис. грн (7,3 %), але збільшилася від поточних зобов'язань і забезпечень на 147572 тис. грн (64,9 %). Частка довгострокових зобов'язань і забезпечень у джерелах формування капіталу знизилася з 0,9 до 0,4 %, а частка поточних зобов'язань і забезпечень – з 58,5 до 52,1 %. Поточна кредиторська заборгованість зросла на 39377 тис. грн (37,4 %), але її частка в джерелах формування капіталу знизилася з 27,1 до 20,1 %, що свідчить про поліпшення стану платіжних відносин підприємства.

Важливим напрямом аналізу фінансового стану підприємства є вивчення його платіжних можливостей щодо своєчасного виконання поточних зобов'язань. Для оцінювання платоспроможності XXX використаємо систему відносних показників – коефіцієнтів ліквідності (табл. 2.2), розрахунок яких виконаний за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2019-2021 рр.

Таблиця 2.2

**Показники оцінювання платоспроможності ХХХ
за 2019-2021 рр. (станом на кінець року)**

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+,-) 2021 р. від 2019 р.
		2019	2020	2021	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,000	0,001	0,001	+0,001
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,7$	0,376	0,385	0,607	+0,231
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 1,0$	0,946	0,836	1,165	+0,219

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань і забезпечень може бути погашена активами, що мають абсолютну ліквідність: грошима і поточними фінансовими інвестиціями. За інформацією табл. 2.2 станом на кінець 2019-2021 рр. фактичні значення коефіцієнта абсолютної ліквідності не відповідали нормативному значенню ($\geq 0,2$), зокрема в 2020-2021 рр. рівень покриття поточних зобов'язань і забезпечень високоліквідними оборотними активами становив лише 0,1 %. Отже, ХХХ останні три роки було грошово неплатоспроможним підприємством.

Коефіцієнт швидкої ліквідності характеризує, яка частина поточних зобов'язань і забезпечень може бути погашена не лише за рахунок грошових коштів, але й очікуваних надходжень від дебіторів. Коефіцієнт загальної ліквідності – це найбільш комплексний показник оцінювання платоспроможності підприємства, який визначається відношенням усіх оборотних активів до поточних зобов'язань і забезпечень [67].

Фактичні значення коефіцієнтів швидкої та загальної ліквідності (табл. 2.2) у 2019-2020 рр. не відповідали нормативним значенням (відповідно $\geq 0,7$ і $\geq 1,0$). Так, у 2020 р. оборотні активи покривали поточні зобов'язання і забезпечення лише на 83,6 %. У 2021 р. ситуація дещо поліпшилася, оскільки значення коефіцієнта загальної ліквідності перевищило 1. Отже, розрахункова та майнова платоспроможність ХХХ має позитивну динаміку.

Аналіз фінансових результатів є одним із важливих напрямів в оцінюванні ефективності господарської діяльності підприємства. За інформацією форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» проаналізуємо формування, структуру та динаміку фінансових результатів ХХХ за період 2019-2021 рр. (табл. 2.3) [16]. При цьому скоригована інформація за 2020 р. взята з форми № 2 за 2021 р.

Таблиця 2.3

**Формування, структура та динаміка фінансових результатів
діяльності ХХХ за 2019-2021 рр.**

Показник	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2021 р. у % до 2019 р.
	сума, тис. грн	частк а, %	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	
А	1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	95394	×	22867 9	×	363548	×	у 3,8 р. б.
Операційні витрати	88192	100,0	20339 6	100,0	194291	100,0	у 2,2 р. б.
у тому числі:							
а) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	74095	84,0	18128 3	89,1	178138	91,7	у 2,4 р. б.
б) адміністративні витрати	5023	5,7	4891	2,4	6853	3,5	136,4
в) витрати на збут	1681	1,9	3396	1,7	7702	4,0	у 4,6 р. б.
г) інші операційні витрати	7393	8,4	13826	6,8	1598	0,8	21,6
Валовий прибуток	21299	×	47396	×	185410	×	у 8,7 р. б.
У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	×	22,3	×	20,7	×	51,0	×
Інші операційні доходи	12564	×	2076	×	1185	×	9,4
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	19766	×	27359	×	170442	×	у 8,6 р. б.
Фінансові та інвестиційні доходи	313	×	3	×	23	×	7,3

Продовж. табл. 2.3

А	1	2	3	4	5	6	7
Фінансовий та інвестиційні витрати	4693	×	2772	×	4500	×	95,9
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	15386	×	24590	×	165965	×	у 10,8 р. б.
Чистий фінансовий результат: прибуток	15386	×	24590	×	165965	×	у 10,8 р. б.
У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	×	16,1	×	10,8	×	45,7	×
У % до валового прибутку	×	72,2	×	51,9	×	89,5	×

Прибуток від операційної діяльності збільшився у 8,6 раза за рахунок випереджального зростання операційного доходу порівняно з операційними витратами. Прибуток до оподаткування та чистий прибуток збільшилися у 10,8 раза. Величина чистого прибутку дорівнює величині прибутку до оподаткування, оскільки підприємство не є платником податку на прибуток.

Позитивна динаміка показників валового прибутку, прибутку від операційної діяльності та чистого прибутку в ХХХ за 2019- 2021 рр. наведена на рис. 2.3.

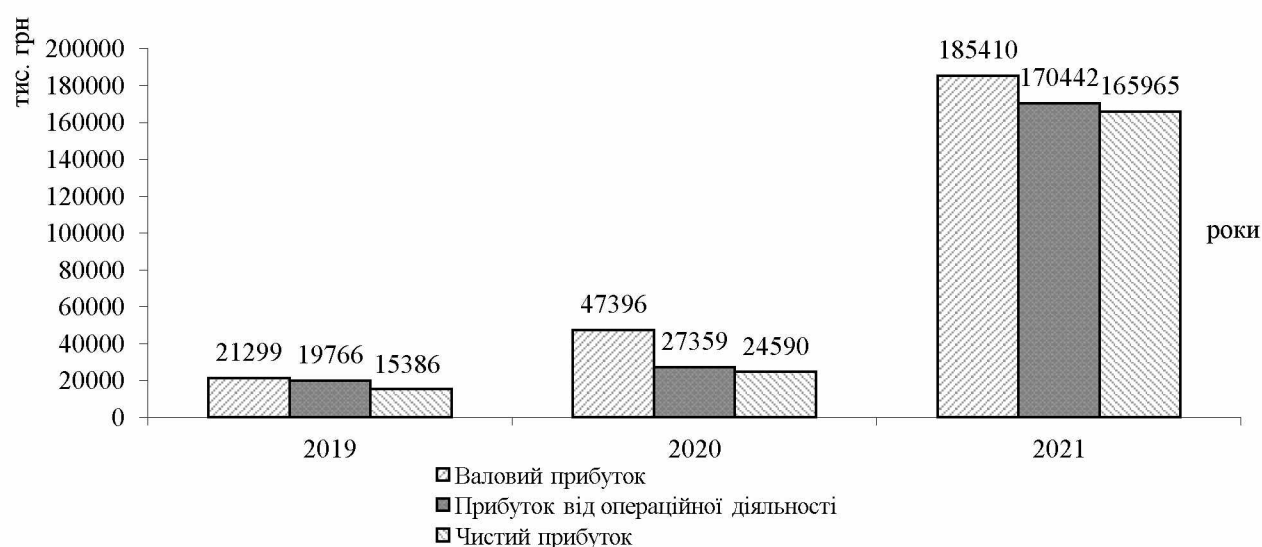


Рис. 2.3. Динаміка показників валового прибутку, прибутку від операційної діяльності та чистого прибутку в ХХХ за 2019-2021 рр.

Стабільність функціонування підприємства за критерієм забезпечення прибутковості операційної діяльності характеризують показники порогу рентабельності та запасу фінансової стійкості, розрахунок яких проводиться за інформацією форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Показники порогу рентабельності та запасу фінансової стійкості
у XXX за 2019-2021 рр.**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+;-) 2021 р. від 2019 р.	
				абсолютне	відносне, %
А	1	2	3	4	5
Операційний дохід, тис. грн	107958	230755	364733	+256775	у 3,4 р. б.
Операційні витрати, тис. грн	88192	203396	194291	+106099	у 2,2 р. б.
у тому числі:					
а) змінні витрати	50974	111915	103377	+52403	у 2,0 р. б.
б) постійні витрати	37218	91481	90914	+53696	у 2,4 р. б.
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн	19766	27359	170442	+150676	у 8,6 р. б.
Маржинальний дохід, тис. грн	56984	118840	261356	+204372	у 4,6 р. б.
Частка (коефіцієнт) маржинального доходу в операційному доході	0,528	0,515	0,717	+0,189	+35,8
Поріг рентабельності, тис. грн	70489	177633	126798	+56309	+79,9
Частка порогу рентабельності в операційному доході, %	65,3	77,0	34,8	-30,5	×
Зона фінансової стійкості, тис. грн	37469	53122	237935	+200466	у 6,4 р. б.
Запас фінансової стійкості, %	34,7	23,0	65,2	+30,5	×

Як свідчать результати розрахунків, у 2021 р. порівняно з 2019 р. відбулося збільшення операційного доходу на 256775 тис. грн (у 3,4 раза) та операційних витрат на 106099 тис. грн (у 2,2 раза). Підсумком такої динаміки стало зростання прибутку від операційної діяльності на 150676 тис. грн, або у 8,6 раза. У складі операційних витрат змінні витрати збільшилися на 52403 тис. грн (у 2 рази), а постійні витрати – на 53696 тис. грн (у 2,4 раза).

Незважаючи на збільшення показника порогу рентабельності на 56309 тис. грн (79,9 %), його частка в операційному доході знизилася майже удвічі: з 65,3 % у 2019 р. до 34,8 % у 2021 р. Отже, в 2019 р. для покриття операційних витрат використовувалася сума доходу, що становила 65,3 % від фактичного операційного доходу, а в 2021 р. – 34,8 %.

Відповідно показник запасу фінансової стійкості підвищився з 34,7 до 65,2 %. Незважаючи на нестійку динаміку запасу фінансової стійкості, рівень цього показника є високим та свідчить про стабільність функціонування підприємства за критерієм забезпечення прибутковості операційної діяльності.

Рентабельність – це відносний рівень прибутковості підприємницької діяльності, що характеризує відношення отриманого прибутку до понесених витрат, вкладеного капіталу або використаних ресурсів [67]. Розрахунок показників рентабельності та окупності діяльності та капіталу XXX (табл. 2.5) проведено за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Таблиця 2.5

Показники рентабельності та окупності діяльності та капіталу

XXX за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. від 2019 р.
	2019	2020	2021	
Рентабельність виробничих витрат, %	28,7	26,1	104,1	+75,4
Рентабельність операційних витрат, %	22,4	13,5	87,7	+65,3
Загальна рентабельність витрат господарської діяльності, %	16,6	11,9	83,5	+66,9
Чиста рентабельність витрат господарської діяльності, %	16,6	11,9	83,5	+66,9
Загальна рентабельність сукупного капіталу, %	4,4	5,5	27,0	+22,6
Чиста рентабельність сукупного капіталу, %	4,4	5,5	27,0	+22,6
Загальна рентабельність власного капіталу, %	10,2	14,7	64,1	+53,9
Чиста рентабельність власного капіталу, %	10,2	14,7	64,1	+53,9
Період окупності сукупного капіталу, років	23	18	4	-19
Період окупності власного капіталу, років	10	7	2	-8

За даними проведеного дослідження (табл. 2.5) підприємство має нестійку динаміку показників рентабельності виробничих витрат, операційних витрат та

витрат господарської діяльності. Так, якщо в 2019 р. на 1 грн виробничих витрат було одержано 28,7 коп. валового прибутку, в 2020 р. цей показник зменшився до 26,1 коп., а в 2021 р. підвищився до 1,04 грн.

Показник рентабельності операційних витрат знизився з 22,4 % у 2019 р. до 13,5 % у 2020 р., а потім підвищився до 87,7 % у 2021 р., тобто в 4 рази за період дослідження. Позитивну динаміку мають показники загальної та чистої рентабельності сукупного і власного капіталу: вони підвищилися відповідно з 4,4 до 27,0 % та з 10,2 до 64,1%.

У цілому результати оцінювання фінансово-економічного стану XXX засвідчили, що за період 2019-2021 рр.:

- спостерігається підвищення частки оборотних активів у майні та власного капіталу в джерелах формування капіталу;
- за коефіцієнтами ліквідності підприємство має низький рівень платіжних можливостей, але значення запасу фінансової стійкості є високим;
- показники фінансових результатів та рентабельності витрат і капіталу суттєво зросли в 2021 р. порівняно з 2019-2020 рр. завдяки випереджальному зростанню доходів порівняно з витратами і капіталом.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [55].

Відповідно до методичних організацій щодо облікової політики підприємства, підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї (Додаток 3).

Облікова політика, яка була прийнята підприємством повинна бути оформлена документацією. Документ є розпорядчим і має такі ознаки [19]:

- документ приймається з дотриманням правил;
- сформульовані методи оцінки, визначаються правила поведінки певних осіб і має документальне закріплення;
- визначення умов їх реалізації.

Облікова політика підприємства є інструментом управління бухгалтерського обліку і передбачає виконання функцій, виконує основні методичні функції для системи управління бухгалтерським обліком підприємства (рис. 2.4). Під час формування облікової політики необхідно виокремити фактори, які впливають на систему управління підприємства.



Рис. 2.4. Функції облікової політики

Об'єктами облікової політики безперечно є процеси з організації та ведення обліку. До елементів методології облікової політики відносяться принципи, способи, правила, методичні прийоми та процедури, які відповідно обираються із загальноприйнятих особливостей діяльності підприємства [18].

Організаційно-технічний аспект облікової політики має ряд чинників, основні з них: галузева специфіка установи, вид діяльності, організаційна структура управління та наявність підвідомчих установ, обсяги діяльності, чисельність персоналу, система оподаткування, матеріально-технічна база, кваліфікація кадрів тощо. Для цілей бухгалтерського обліку методична складова облікової політики включає альтернативні методи обліку за окремими об'єктами. Звідси облікова політика передбачає складові, які об'єднують відповідні дані

щодо деталізованої інформації в обліку активів, капіталу та зобов'язань підприємства (Додаток 3.1, 3.2).

Формування організаційної складової забезпечує організаційну побудову облікового підрозділу, визначає його взаємодію з іншими підрозділами та місце у виробничій та управлінській структурі підприємства. Організаційна складова передбачає створення системи внутрішньогосподарського контролю, щоб забезпечити збереження майна, дотримання законності та доцільності господарських операцій, а також достовірності бухгалтерської інформації.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік фінансових результатів діяльності

Взаємозв'язок між даними управлінського та фінансового обліку на кожному підприємстві досягається за допомогою спеціальних рахунків. На ці рахунки позасистемно переносять дані фінансового та управлінського обліку про елементи витрат і запаси, які потім перегруповують для цілей управлінського обліку. Протягом звітного періоду всі доходи та витрати відображують за елементами, а в кінці періоду списують в дебет і кредит результативного рахунку обліку «Фінансові результати».

Для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності XXX використовує рахунок 79 «Фінансові результати» [26].

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету

суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток [51].

Фінансові результати господарсько-фінансової діяльності підприємства за звітний період відображаються у Звіті про фінансові результати, що складається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3. Цим Положенням визначені зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

При складанні квартальних звітів порівнюються обороти по дебету та кредиту рахунку 79 «Фінансові результати», і якщо кредитовий оборот поррахунку 79 «Фінансові результати» буде більше дебетового обороту цього ж рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року.

Якщо дебетовий оборот по рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж мало доходу.

По кредиту субрахунка 791 «Результат операційної діяльності» відображається сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід».

- адміністративні витрати (з кредита рахунка 92 «Адміністративні витрати»);
- інші витрати (з кредита рахунка 94 «Інші витрати»);
- належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності.

Рахунком порівняння на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний дохід) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» ХХХ використовує для визначення фінансових результатів (прибутку, збитку) від фінансових операцій підприємства за звітний період. За кредитом субрахунка відображується списання суми в прядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі». Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даним субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» (порівнянням кредитового і дебетового обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» ХХХ використовує для визначення фінансових результатів іншої звичайної діяльності. На кредит субрахунка 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої звичайної діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.). За дебетом - списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати».

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунка 793 «Результат іншої діяльності», відповідними записами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [5].

Кредитові обороти за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять до Журнал-ордера по рахунку 79 «Фінансові результати» в порядку закриття рахунків 70, 71, 72, 72, 74, 75 на підставі бухгалтерських довідок, складених з

використанням Книги аналітичного обліку реалізації товарів, матеріалів, робіт і послуг та аналітичних даних до рахунків 71, 72, 73, 74, 75.

Дані по рахунку 79 відображаються в журналі-ордері по рахунку 79 «Фінансові результати» та у Звіті про фінансові результати за ф. № 2.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, робіт, послуг та іншими напрямками визначеними ХХХ самостійно.

Аналітичний облік фінансових результатів у ХХХ ведеться в оборотно-сальдовій відомості, аналіз рахунка, картка рахунка, а синтетичний облік – у журналі-ордері по рахунку 79 «Фінансові результати» (додаток М). Основними документами для групування інформації з обліку доходів та витрат для даних рахунка 79 є: ж/о № 5-В с.г, 5-Г с.г., та відповідні відомості до них, ж/о № 6 с.г, відомості № 6.1 с.-г, № 6.2 с.-г, № 6.3 с.-г, № 6.3а с. г, № 6.4 с.-г, № 6.5 с.-г, № 6.6 с.-г, № 6.7 с.-г, № 6.8 с.-г. За кредитом рахунків доходів відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків. За дебетом рахунків витрат відображаються збільшення (накопичення) суми витрат, за кредитом – відповідна сума їх списання на рахунок 79.

Використання прибутку ХХХ відбувається відповідно до чинного законодавства та засновницьких документів. Основними напрямками розподілу чистого прибутку є: відрахування до резервного фонду, виплата дивідендів і формування нерозподіленого прибутку, який за рішенням власників може бути спрямований на інвестиції.

Величина прибутку, що спрямовується на дивіденди, визначається зборами акціонерів. Дивідендну політику підприємства слід вважати частиною загальної стратегії інвестиційної діяльності. Оскільки головною метою будь-якої підприємницької діяльності є отримання прибутку, то саме виплата дивідендів і дає власникам відчуття результату функціонування підприємства.

Стабільна сплата дивідендів акціонерам при цьому є свідченням інвестиційної привабливості підприємства. Однак дивіденди у складі доходів

фізичних осіб підлягають додатковому оподаткуванню податком із доходів фізичних осіб. Сплату дивідендів слід вважати споживчим використанням чистого прибутку, тоді коли лише його спрямування на інвестиції буде свідчити про капіталізацію прибутку та розвиток підприємства [51].

Нерозподілений прибуток - це частина власного капіталу підприємства, що залишається в його розпорядженні після сплати податків, виплати дивідендів і відрахувань у резерви згідно з установчими документами [23].

Після закінчення року нерозподілений прибуток може бути списано із загального рахунку 44 «Нерозподілені прибутки» та спрямовано на збільшення додаткового капіталу та капітальні інвестиції.

Аналітичний облік фінансових результатів у ХХХ організований так, що за підсумком кожного звітного періоду із аналітичного обліку фінансових результатів можна взяти підсумкові дані і перенести їх на відповідну статтю Звіту про фінансові результати. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства для прийняття управлінських рішень [56].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Кореспонденцію рахунків по визначенню фінансових результатів в обліку підприємства приведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку фінансових результатів

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано на фінансові результати дохід від реалізації продукції	701	79	204749,00
Списано на фінансові результати дохід від реалізації товарів	702	79	4749,00

Продовж. табл. 2.6

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано на фінансові результати дохід від реалізації послуг	703	79	432116,00
Списано на фінансові результати собівартість реалізації товарів	79	902	5835,00
Списано на фінансові результати собівартість реалізації послуг	79	903	359000,00
Віднесено на фінансові результати - витрати, понесені протягом звітного періоду	79	92	103010,22
Віднесено на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	79	93	4500,00
Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	79	94	869,00
Віднесено на фінансові результати фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	79	95	75000,00
Віднесено на фінансові результати понесені протягом звітного періоду витрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	79	96	12500,00
Віднесено на фінансові результати інші витрати	79	97	12360,00
Віднесено на фінансові результати витрати з нарахування податку на прибуток	79	98	3654,78
Віднесено на фінансові результати дохід одержаний підприємством у звітному періоді від іншої фінансової діяльності	73	79	120540,00
Відображено нерозподілений прибуток підприємства	79	441	124365,00
Відображено отриманий фінансовий результат в діяльності підприємства - збиток	442	79	52100,00

В кінці фінансові результати списуються на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний період, який підлягає розподілу. Фінансовий результат, який призводить до збільшення власного капіталу, тобто прибуток, може залишатися нерозподіленим протягом певного періоду. Його розподіляють за напрямками майбутнього використання, які визначає власник підприємства. Послідовні схеми та відображення даних в обліку і звітності щодо фінансових результатів діяльності розкрито в додатках до розділу К, Л, М, Н.

2.3. Формування фінансової звітності на основі таксономії за міжнародним нормами

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05 жовт.2017 р. № 2164-III суб'єкти, що становлять суспільний інтерес складають та подають фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язанні формувати показники з таксономії своєї фінансової звітності (UA МСФЗ XBRL) в єдиному електронному форматі [55].

Таксономія - це класифікаційна система, яка може бути використана для ідентифікації та структурування інформації для полегшення її пошуку й обробки користувачем. Таксономія UA XBRL МСФЗ - таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в Україні, затверджена Міністерством фінансів України, яка адаптована до особливостей складання фінансової звітності в Україні і містить також звіт аудитора і звіт про управління.

На виконання Комплексної програми 2020 та згідно з Меморандумом про взаєморозуміння щодо розробки та запровадження системи фінансової звітності від 11 груд. 2017 р. № 102/15, підписаного очільниками Національного банку України, Міністерства фінансів України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку і Національного комітету фінансових послуг, запроваджена єдина Система фінансової звітності (СФЗ). Операційне управління СФЗ здійснюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) [20].

Порядком «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності» від 11 липн. 2018 р. № 547 та МСА визначено, що: складена на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в єдиному електронному форматі, визначеному Міністерством фінансів України, подається до центру збору фінансової звітності, формує інформацію з метою забезпечення доступу органів державної влади, інших органів та користувачів до поданої підприємствами фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [8].

Система фінансової звітності – це спеціальна інтегрована система, яка дає змогу отримувати, обробляти, перевіряти й розкривати фінансову звітність суб'єктів звітування та їх аудиторських звітів на основі використання документів у форматі Inline XBRL (iXBRL). XBRL (eXtensible Business Reporting Language) є міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за [МСФЗ](#) в електронному вигляді. Цей формат поширений у світі, оскільки дозволяє обробляти великі обсяги якісних і кількісних показників. Він базується на метаданих, викладених у таксономії, й описаних взаємозв'язках між поняттями [44].

Серед суб'єктів господарської діяльності законодавством виділено 4 групи потенційних суб'єктів господарювання, що формують показники своєї фінансової звітності за міжнародними стандартами на підставі таксономії (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Перелік суб'єктів господарювання для обов'язкового процесу
таксономії фінансової звітності з 2020 року**

№ групи	Види підприємств, за групою призначення	Основні характеристики діяльності суб'єктів
1	2	3
1.	Підприємства, що становлять суспільний інтерес	– підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів; – банки; – страховики; – недержавні пенсійні фонди; – інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств); – великі підприємства.
2.	Публічні акціонерні товариства	Діяльність даних підприємств, регулюється Законом України «Про акціонерні товариства».
3.	Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення	Перший зведений перелік природних монополій на сайті Національної комісії, що здійснює регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП); Другий зведений перелік суб'єктів природних монополій наведено на сайті Антимонопольного комітету України; Перелік підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, на сайті Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.

Продовження табл. 2.7

1	2	3
4.	Підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається окремо Кабінетом Міністрів України (постанова КМУ від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності», із змінами і доповненнями).	– надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010); – недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010); – допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

Штраф за неподання звітності в електронному форматі iXBRL, ст. 163 Кодексу України про адміністративні правопорушення:

- Порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом тягне за собою накладення штрафу від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (17000,00-34000,00 грн).

- Повторне (протягом року) вчинення порушення, передбаченого частиною першою цієї статті, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню, тягне за собою накладення штрафу від двох тисяч до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (34000,00-51000,00 грн).

Користувачами порталу СФЗ є особи, уповноважені суб'єктом звітування забезпечувати подання фінансової звітності до Центру збору фінансової звітності [9]. Портал СФЗ призначено для таких цілей:

- надсилання фінансової звітності;
- перегляду історії надсилань;
- перегляду корпоративного профілю суб'єкта звітування.

Наразі на сайті НКЦПФР у вільному доступі є інформація про те, які регулятори долучені до роботи з хабом і зможуть отримувати інформацію з нього, яку було подано за таксономією.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиторського дослідження

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» № 140-V від 14 вересня 2006 р., аудит - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р., аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [54].

Аудит за законом (обов'язковий) є необхідною мірою захисту інтересів засновників (акціонерів, учасників капіталу) і держави від навмисного викривлення у звітності показників підприємницької діяльності [1].

Аудиторська перевірка проводиться з використанням аудиторських стандартів (норм аудиту), розроблених практикою у країнах із розвиненою

вільною економікою. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в аудиті - це основні рекомендації про методичні прийоми та принципи виконання аудиторських процедур. Вони мають виконуватися незалежно від умов, в яких проводиться аудит. До аудиторських стандартів включають пояснення і норми аудиту, що є керівництвом до виконання аудиторських процедур, застосування їх до окремих об'єктів перевірки, підготовки аудиторських звітів.

Аудиторська перевірка - це не тільки використання відповідних методів і процедур, але і незалежність суджень аудиторів. При порушенні цієї умови аудитор не має права робити висновок про перевірену звітність, оскільки зібрана інформація не є достатньою і доказовою. Аудиторська перевірка - перевірка фінансово-економічної діяльності підприємства, що проводиться аудитором на підставі поданих документів щодо фінансової звітності. Аудиторська перевірка буває обов'язковою, тобто проведеної у визначені терміни, встановлені законодавством, та ініціативної - проводиться за рішенням керівництва підприємства (організації).

Завданнями аудиту фінансових результатів та використання прибутку є :

- контроль законності визначення витрат на реалізацію товарів, послуг за кожною калькуляційною статтею та за кожним елементом витрат по основній операційній діяльності;

- порівняння формування сум доходів та витрат на їх створення, як елемент контролю за визначенням фінансового результату (прибутків, збитків) суб'єкта господарювання;

- контроль складу і достовірності відображення та визнання в обліку та звітності суми до оподаткування прибутком підприємства;

- контроль складання фінансової звітності за формою 2 «Звіт про фінансові результати» і формою 5 «Примітки до фінансової звітності»;

- контроль витрат та доходів майбутніх періодів;

- контроль вірності нарахування податку на прибуток і визначення нерозподіленого прибутку або непокритого збитку;
- оцінка динаміки показників формування прибутку, обґрунтованості фактичної величини утворення і розподілу прибутку ;
- оцінка можливих резервів подальшого зростання прибутку на основі оптимізації обсягів продаж і витрат.

Аудит правильності обчислення суми фінансового результату підприємства, а також повноти і достовірності відображення його суми у фінансовій звітності - важливий та відповідальний етап аудиторського процесу. Ефективність аудиторської роботи на цій ділянці обліку залежить від правильно обраної та раціональної методики перевірки (додаток П).

Результати аудиторської перевірки можуть бути позитивними, коли аудитор підтверджує достовірність даних балансу і фінансових результатів діяльності підприємства, і негативними, коли аудитор їх не підтверджує [4].

3.2. Методика аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

Для формування обґрунтованих звітів та достовірної думки, аудитор повинен мати повну, достовірну і надійну інформацію - аудиторські докази. Стандарти, щодо кількості, якості та процедур одержання аудиторських доказів встановлені в міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази». Джерелами інформації можуть бути облікова система, первинні документи, дані про активи підприємства, робітники підприємства, контрагенти [32].

Аудиторські докази - це інформація, одержана аудитором при підготовці висновків, на яких ґрунтується аудиторський звіт. Аудиторські докази включають первинні документи і облікові записи, які лежать в основі звітності, а також інформацію, що підтверджується з інших джерел. Одержані аудиторські докази можна класифікувати у світлі загальноприйнятих правил надання

інформації, особливе значення для аудиту мають, як прямі так всі інші докази.

Аудиторський процес складається з трьох основних етапів:

- планування;
- збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу;
- фінансової звітності, написання звіту (висновку).

Аудиторський процес складається з основних таких стадій: початкова, дослідна і завершальна [3].

Початкова стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності. Для здійснення аудиту формується бригада або підбирається окремий аудитор, після чого видається наказ або розпорядження керівника аудиторської організації, в якому зазначаються найменування підприємства, що підлягає перевірці, період, за який воно обстежується, прізвище, ім'я, по батькові членів бригади (окремого аудитора), призначається керівник, котрий має кваліфікаційний сертифікат.

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, аудиторам надані засоби обчислювальної техніки тощо.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти відомість неправильних проводок, аналітичні таблиці, розрахунки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Таким чином, аудиторський процес і сам аудиторський висновок активно впливають на суб'єкт підприємницької діяльності у справі її оптимізації та нормативно-правового регулювання.

Податок на прибуток визначається згідно з НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» та згідно Податкового кодексу України, відповідно проводиться порівняння (контроль) з декларацією про прибуток підприємства. Міжнародний стандарт аудиту визначає умови домовленості про аудиторську перевірку.

В ньому мають місце наступні розділи: вступ, лист-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки, повторні аудиторські перевірки, прийняття зміни в завданні та додаток, в якому наведено приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки. В ході підготовчого етапу аудиторської перевірки до початку укладання договору аудиторська фірма та підприємство здійснюють обмін листами (Лист-замовлення, Лист-згода) [21].

Після обміну листами між аудитором та його клієнтом укладається договір на проведення аудиту. При цьому листи можуть бути додатком до договору, якщо це обумовлено умовами договору.

Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки, він документально стверджує, що сторони дійшли згоди з усіх моментів, обумовлених у договорі [13].

Договір на проведення аудиту має суттєві відмінності від інших договорів, які використовуються в підприємстві. У першу чергу це врахування інтересів третьої сторони (споживачів інформації фінансової звітності), яка не бере участі в укладанні договору та перед якою аудитор фактично несе відповідальність (у тому числі матеріальну) при завданні збитків у результаті неякісної перевірки.

Аудитор повинен доказати, що підприємство веде облік відповідно до вимог положень бухгалтерського обліку. Тобто, оцінка майна повинна бути зроблена достовірно, далі, встановлено отримання вигод або втрат від використання конкретного виду активу на підприємстві. У разі відсутності такого доказу активи та зобов'язання списуються з балансу.

Об'єктами аудиту облікової політики є внутрішній розпорядчий документ підприємства - наказ про облікову політику, затверджений власником.

Джерелами інформації є документи підприємства, що містять підтвердження додержання принципів облікової політики на підприємстві, Примітки до фінансової звітності, матеріали інвентаризації, матеріали перевірок контролюючих органів, звітність, облікові регістри [14].

Методичними прийомами аудиту є тестування, техніко-економічні розрахунки, експертизи, нормативно-правове регулювання. Основними ознаками відсутності внутрішнього контролю облікової політики можуть бути:

- відсутність наказу керівника про облікову політику;
- не розкриття варіантів порядку обліку;
- невідповідність початкових залишків по балансових рахунках;
- зміна облікової політики протягом звітного року;
- недотримання встановлених законодавчими актами оцінок активів,
- недотримання положень політики підрозділами підприємства, насамперед бухгалтерією [58].

Для перевірки облікової політики підприємства з боку аудитора доцільно застосовувати анкету (опитувальник) для аналізу основних положень політики.

Перед початком перевірки необхідно проаналізувати систему внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. З цією метою аудиторська фірма розробляє тест внутрішнього контролю. За результатами проведеного тесту, рівень внутрішньогосподарського контролю на підприємстві ХХХ зменшує ризик не виявлення помилок при перевірці.

Програма аудиту - це детальний перелік змісту аудиторських процедур. Цей перелік є детальною інструкцією для асистентів аудитора та рядових учасників перевірки, який також є засобом контролю за якістю їхньої роботи. Програма повинна бути деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь у перевірці (додаток Р).

Програма має також служити засобом контролю за роботою виконавців аудиту. У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися із загальним планом проведення аудиту. До аудиторської програми включається перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрямок аудиту. У програмі аудитор визначає терміни проведення аудиторських тестів і незалежних процедур - координує роботу всіх можливих помічників з числа

співробітників підприємства, реєструє присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі. Записи і висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується аудитором у процесі підготовки і обґрунтування аудиторського звіту керівництву клієнта [32].

Протягом усієї тривалості аудиту загальний план аудиту і програма переглядаються та уточнюються аудитором, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямків аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, на які раніше очікував аудитор. Події або мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформляються ним документально. Детальній перевірці підлягають доходи і видатки. Для цього слід перевірити:

- правильність реєстрації підприємства в органах державної податкової адміністрації;
- наявність документа на право здійснення окремих видів діяльності, статуту, установчих документів, відкритого рахунка в банку;
- структуру активів і пасивів балансу на звітну дату;
- структуру власного капіталу;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- повноту і своєчасність сплати податків і платежів;
- фінансову сталість, платоспроможність тощо.

Найкращим варіантом проведення зовнішнього аудиту фінансових результатів буде той, у якого показник економічної ефективності відносно економічних витрат на зовнішній аудит фінансових результатів буде більшим за нормативний показник абсолютної економічної ефективності економічних витрат на зовнішній аудит фінансових результатів.

Якщо з'ясується, що до облікових регістрів за кредитом рахунків 702 «Доход від реалізації товарів» не включена сума оплачених згідно первинних документів товарів то необхідно провести перерахунок виручки від фактичної

реалізації, відображеної у звітності і визначити розмір прихованих доходів. Проводиться також зустрічна перевірка на підприємствах і організаціях - покупцях - шляхом визначення виплачених за документами коштів і порівнянням їх з вартістю, відображеною по кредиту вказаних рахунків.

Аудит фінансового результату від реалізації за методом нарахування на момент відпуску товарів виручка повинна бути відображена на рахунках 702 «Доход від реалізації товарів» у розмірі вартості відвантажених товарів на дату складання накладних. Для перевірки правильності обчислення собівартості товарів використовуються такі первинні документи: товарно-транспортні накладні та рахунки-фактури постачальників, виписки банку, що підтверджують оплату товарів постачальникам.

При списанні товарів слід перевірити дотримання обраного та затвердженого наказом про облікову політику методу їх списання. При цьому необхідно підсумкові суми по товарних звітах звірити з загальною сумою прикладених до них накладних на відпуск товарів.

При аудиті достовірності сум амортизаційних відрахувань для визначення фінансових результатів слід впевнитися у тому, що до собівартості не включається амортизація основних засобів загальногосподарського призначення. Розрахунки амортизації відображаються у відомостях довільної форми, розроблених підприємством, які не суперечать затвердженим типовим формам.

До інших витрат, що складають собівартість продукції, робіт, послуг на базовому підприємстві, відносяться витрати палива, електроенергії, а також цехові витрати, розподілені між одиницями продукції, робіт, послуг у встановленому порядку.

При отриманні фінансового результату від реалізації оборотних активів потрібно з'ясувати, чи не збільшена їх балансова вартість за рахунок невиправданого списання витрат, що не відносяться до таких цінностей.

Для цього необхідно співставити суми, що обліковуються за дебетом рахунків 201 «Сировина і матеріали», 202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби», 207 «Запасні частини», 22 «МШП», і суми, відображені за дебетом рахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Якщо вартість, відображена за дебетом рахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», перевищує суми, відображені по дебету рахунків обліку матеріальних цінностей, то слід визначити законність списання додаткових витрат, що збільшують балансову вартість таких цінностей. При цьому первинними документами можуть слугувати акти переоцінки матеріальних цінностей у відповідності до діючих законодавчих вимог, рахунки інших підприємств, організацій, що здійснюють транспортування, комплектування, ремонт таких цінностей.

Аналогічний метод застосовується при аудиті фінансових результатів, що утворюється від реалізації матеріальних цінностей, отриманих при ліквідації основних засобів.

При аудиті доходів від нарахованих економічних санкцій за порушення умов господарських договорів, а також відшкодування нанесених збитків слід звірити суми отриманих санкцій, відображених за кредитом рахунку 715 «Отримані штрафи, пені, неустойки», з сумами, вказаними в укладених договорах. При виявленні фактів неповного отримання даних коштів, необхідно з'ясувати причину їх недостягнення і розмір заниженого в зв'язку з цим прибутку.

Коли підприємство погашає визнані економічні санкції, то сума їх сума відноситься в дебет рахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки». При цьому слід встановити причини визнання таких санкцій та переконатися у повному їх погашенні.

При аудиті фінансових результатів від надання майна в оренду необхідно звернути увагу на повноту перерахування коштів у відповідності з договором оренди. Приховування доходів, як правило встановлюється тоді, коли грошові кошти несвоєчасно надійшли на розрахунковий рахунок (до каси) за умови

проведення розрахунків з оплати або коли вони несвоєчасно нараховані за умови проведення розрахунків шляхом утворення заборгованості. При цьому слід розрахувати суму прихованого доходу.

Перевіряючи правильність нарахування сум фінансового результату від оприбуткування лишків матеріальних цінностей, виявлених при інвентаризації первинним документом виступає Акт інвентаризації матеріальних цінностей на складі. У процесі господарської діяльності на підприємстві трапляються випадки нестач, розкрадань, псування цінностей, що призводять до збитків. Здійснюючи перевірку таких збитків, аудитор повинен звірити дані, відображені за дебетом рахунку 375 «Розрахунки з відшкодування нанесених збитків» і кредиту рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Збитки від списання раніше нарахованих боргів за нестачами і крадіжками або боргів за нестачами і крадіжками, списаними за іншими причинами, повинні підтверджуватися повернутими виконавчими документами і рішеннями за позовними заявами, затвердженими судами, і актами про неплатоспроможність боржників. При наявності на балансі резерву сумнівних боргів такі витрати повинні бути віднесені в дебет рахунку сумнівних боргів.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

Послідовність аудиторської перевірки діяльності XXX передбачала ряд дій, які врахували основні принципи та методи аудиторських перевірок:

- збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності;
- визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за установчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи;
- порівняння фактичної діяльності підприємства зі статутною, при встановленні невідповідності між ними, необхідно поставити до відома керівництво фірми і порекомендувати йому внести зміни чи доповнення до статуту

і здійснити перереєстрацію підприємства у відповідних державних органах;

- планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки;
- оцінювання внутрішнього аудиторського контролю;
- аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності;
- перевірка аналогічних показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, ін.;
- контроль відповідності даних фінансової звітності записам в облікових регістрах;
- перевірка відповідності даних бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики;
- попередня оцінка повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності.

3.3. Узагальнення та оформлення результатів аудиту

Здійснення аудиту у сучасних умовах з урахуванням вимог національних П(С)БО потребує удосконалення, що відбуватиметься у процесі доробки та удосконалення нормативної бази, але запропонована методика здійснення контролю фінансових результатів господарської діяльності дає є найбільш універсальною на даному етапі процесу трансформації бухгалтерського обліку в Україні [57].

Згідно з міжнародними стандартами аудиту, контролю якості, надання впевненості та супутніх послуг, хід аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені. Відповідно документальне оформлення аудиту складається з двох видів документації – робочої та підсумкової.

Робоча документація - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію та відповідні висновки, зроблені в ході аудиту (додаток С).

Після завершення перевірки робочі документи залишаються в аудиторів. Робочі документи є власністю аудитора, але його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язаннями конфіденційності перед клієнтами [44].

Аудитор має забезпечити надійне зберігання робочих документів, дотримуючись вимог щодо їх зберігання та конфіденційності. Мінімальний термін зберігання документації має бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

На останньому етапі аудиторської перевірки аудитор складає звіт незалежного аудитора про висловлення думки, який повинен містити в собі чітке уявлення аудитора про перевірену звітність підприємства [3].

Незалежний аудиторський звіт про висловлення думки аудитора – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в уставному порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідальності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

В залежності від модифікованого аудиторського звіту, думка аудитора може бути позитивною, умовно-позитивною, негативною або дається відмова від висловлення думки про фінансову звітність підприємства. У двох останніх випадках в аудиторському звіті може наводитися короткий перелік аргументів - причина такого висновку, який відрізняється від позитивного.

Позитивна думка подається клієнту у випадках, коли, на думку аудитора, виконано такі умови:

- аудитор отримав усю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;
- є адекватні й достовірні дані з усіх суттєвих питань;

- фінансова документація підготовлена у відповідності до прийняття на підприємстві системи бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;
- фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних й не містить суттєвих протиріч;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку [4].

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства. Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було подане аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському висновку ці події та рішення наводити необов'язково, оскільки вони не міняють змісту, безумовно, позитивного висновку.

Умовно-позитивна думка складається в тих випадках, коли в аудитора є незгоди щодо деяких господарських операцій, які мають обмежений вплив на фінансовий стан підприємства. Тоді до висновку вносяться певні обмеження та заперечення, які вказуються у розділі, де наводиться думка аудитора про фінансову звітність.

Якщо заперечення в аудиторському звіті пов'язані з наявністю не фундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському звіті або у додатку до нього, який є невід'ємною частиною, і дає позитивний прояв думки стосовно фінансової звітності підприємства.

Вплив на податковий облік можна відобразити у вигляді таблиці. При розгляді ситуацій можливе виявлення щодо заниження податкових доходів та завищення податкових витрат. За даними умовної ситуації для підприємства визначено коригування сум доходів та витрат підприємства, при формуванні уточнених даних для обліку фінансових результатів діяльності підприємства (табл. 3.1).

Економічний ефект – сумарна економія всіх виробничих ресурсів, яку

одержує виробництво в результаті запровадження науково-технічних заходів, що проявляється остаточно у збільшенні національного доходу.

Таблиця 3.1

Виявлені відхилення у податковому обліку, грн.

Зміст операції	Коригування (+,-)				
	Операційног о доходу	Операційни х витрат	Податк у на прибуто к	ПЗ з ПДВ	ПК з ПДВ
Не врахована сума з реалізації готової продукції	+40000,00	+37500,00	+525,00	+8000,00	
Не врахована сума з реалізації товарів	+50350,00	+45600,00	+997,50	+10070,00	
Слід донарахувати суми податку	1522,50			18070,00	
Штрафна санкція при самостійному (аудиторському) виявленні помилки	77,00			903,50	
Штрафна санкція при виявленні податковими органами	304,50			3614,00	

Визначаючи економічний ефект потрібно штрафну санкцію при виявленні податковими органами із вирахування суми штрафних санкцій при самостійному виявленні та вартість проведення аудиту, яка зазначена в договорі.

Фінансовий ризик - це сукупний ризик підприємства, він відіграє найбільш важливу роль в загальному портфелі підприємницьких ризиків. Фінансовий ризик є однією з найбільш складних категорій, яка пов'язана з здійсненням господарської діяльності [32]. Аудиторський звіт - звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта, ширший за змістом документ, ніж Незалежний аудиторський звіт (висновок думки аудитора), основні положення якого обумовлюються угодою між аудитором і підприємством - замовником аудиту. Цей документ складається тільки для замовника із розкриттям всіх застережень та виявлених порушень, щодо об'єкту аудиторського дослідження, тоді як аудиторський звіт про висловлення думки аудитора надається широкому колу користувачів.

ВИСНОВКИ

В контексті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами та наявності великої кількості змін у законодавчому забезпеченні виникає ряд питань з організації бухгалтерського обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств, які вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямів їх удосконалення.

З метою проведення аналізу фінансового стану товариства з обмеженою відповідальністю «Полтава-Сад» розглянуто сукупність показників, що характеризують: майновий стан, фінансову стійкість, ліквідність та платоспроможність, фінансові результати і рентабельність, ділову активність підприємства, дебіторську та кредиторську заборгованість підприємства.

У цілому результати оцінювання фінансово-економічного стану XXX засвідчили, що за період 2019-2021 рр.:

- спостерігається підвищення частки оборотних активів у майні та власного капіталу в джерелах формування капіталу;
- за коефіцієнтами ліквідності підприємство має низький рівень платіжних можливостей, але значення запасу фінансової стійкості є високим;
- показники фінансових результатів та рентабельності витрат і капіталу суттєво зросли в 2021 р. порівняно з 2019-2020 рр. завдяки випереджальному зростанню доходів порівняно з витратами і капіталом.

Для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємство використовує рахунок 79 «Фінансові результати». По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. В кінці звітних періодів (місяць, квартал) фінансові результати списуються на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний

період, який підлягає розподілу. Фінансовий результат, який призводить до збільшення власного капіталу, тобто прибуток, може залишатися нерозподіленим протягом певного періоду, його розподіляють за напрямками майбутнього використання, які визначає власник підприємства.

Основною метою аудиту фінансових результатів є збір, обробка та перевірка достовірності облікової інформації щодо визначення фінансових результатів діяльності, а також підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат усіх факторів, які визначаються під час аудиторської перевірки.

Проведені дослідження щодо методологічних та організаційних засад обліку та аудиту фінансових результатів дають підстави зробити ряд висновків і визначити напрями удосконалення з точки зору практичних пропозицій:

- відповідно до поставленої мети та визначених задач у роботі викладені теоретичні та методичні аспекти, а також розроблені практичні пропозиції щодо обліку фінансових результатів та обґрунтування шляхів підвищення прибутковості ХХХ, Полтавського району;

- у обліковій частині роботи запропоновано удосконалити структуру наказу про облікову політику згідно Податкового кодексу України. Фінансові результати діяльності підприємства визначаються, як результат звичайної діяльності, складовими якої є операційна, фінансова та інвестиційна діяльність;

- ефективність господарської діяльності підприємства могла би бути вищою за рахунок регулярного проведення головним бухгалтером внутрішнього контролю;

- на законодавчому рівні закріпити сутність поняття «фінансові результати», уточнити перелік показників, які їх характеризують;

- розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі;

- впровадити реєстри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів;

- поширити практику створення резерву сумнівних боргів як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства;

- для належного забезпечення управлінського персоналу оперативною інформацією про результати практичної діяльності структурних підрозділів (підприємства) необхідно використовувати систему внутрішньої управлінської звітності, яка відповідатиме умовам: своєчасність надходження інформації, релевантність даних, простота та універсальність.

Такі заходи сприятимуть ефективній організації обліку і покращенню роботи облікового персоналу підприємства.